ΕΘΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ, ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ, Ν.Π.Δ.Δ. ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

ΔΡ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΠΑΡΘΕΝΟΠΟΥΛΟΣ
ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ Υ.ΜΑ.Θ.
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2011

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<u>ΜΕΡΟΣ Δ΄</u>: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

- Το θεσμικό πλαίσιο της Ελεγκτικής του Ιδιωτικού Τομέα
- Βασικές αρχές εξωτερικού ελέγχου
- Μεθοδολογία Ελεγκτικής των επιχειρήσεων
- Εσωτερική οργάνωση και έλεγχος
- Εισαγωγή του εσωτερικού ελέγχου στη χώρα μας
- Αρχές, σκοπός και αποστολή του εσωτερικού ελέγχου
- Ιεραρχική υπαγωγή της Υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου
- Σχέση εσωτερικού ελέγχου και ορκωτών (εξωτερικών) ελεγκτών
- Μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος Εσωτερικού – Εξωτερικού ελέγχου
- Εσωτερικός κανονισμός και οργάνωση εσωτερικού ελέγχου κατά το νόμο περί εταιρικής διακυβέρνησης

<u>ΜΕΡΟΣ Ε΄</u>: Ο ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΚΑΙ Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Η κοινωνική προσφορά και ευθύνη του ελεγκτή
- Η ηθική ευθύνη του ελέγχου
- Κριτήρια αναζήτησης ευθύνης του Ελεγκτή
- Προληπτικά μέτρα άμυνας του Ελεγκτή
- Προγραμματισμός, στελέχωση και προετοιμασία του ελέγχου
- Κίνδυνοι και χειρισμός παραγόντων κινδύνου

<u>ΜΕΡΟΣ ΣΤ΄</u>: ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

<u>ΜΕΡΟΣ Ζ΄</u>: ΝΟΜΟΙ, ΔΙΑΤΑΓΜΑΤΑ, ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ, ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

<u>ΜΕΡΟΣ Η΄</u>: ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΕΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

<u>ΜΕΡΟΣ Θ΄</u>: ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΔΡΑΣΗ

ΜΕΡΟΣ Α΄
ΕΛΕΓΧΟΣ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Εισαγωγή

Η Δημόσια Διοίκηση (ΔΔ) είναι κυρίως δημόσια συμπεριφορά και ως εκ τούτου απαιτείται, πέρα από τον εκσυγχρονισμό των δομών και της λειτουργίας της, και η θέσπιση κανόνων σωστής διοικητικής συμπεριφοράς. Η απόδειξη σωστής ή λανθασμένης συμπεριφοράς απαιτεί έλεγχο. Ο έλεγχος αυτός καθώς και η αξιολόγηση κάθε μορφής δράσης και συμπεριφοράς της Δ.Δ. γίνεται πάντα με τη σύγκριση του ελεγχόμενου προς ορισμένους θεσμοθετημένους πρότυπους κανόνες που είναι συμφωνημένοι και αποδεκτοί. Οι κανόνες αυτοί μπορεί να είναι ρητοί ή άρρητοι.

Για τον έλεγχο της δράσης και της συμπεριφοράς της Δ.Δ. εκτός από τους πρότυπους κανόνες έχουν θεσπιστεί και όργανα (οργανώσεις) με καθαρά ελεγκτικό ρόλο. Ο ρόλος των ελεγκτικών θεσμών για να πετύχει τους στόχους πρέπει να περιλαμβάνει εκτός των άλλων και τις εξής προβλέψεις:

1. Ο τύπος, η μορφή και οι αρμοδιότητες των ελεγκτικών εξουσιών πρέπει να περιγράφονται σε θεσμικά κείμενα, όπου μπορεί να καθορίζονται και οι ακολουθούμενες διαδικασίες.
2. Το αντικείμενο των ελεγκτικών δραστηριοτήτων και τα καθήκοντα των οργάνων ελέγχου πρέπει να εξασφαλίζουν τη διαφύλαξη της νομιμότητας, την επίτευξη της αποτελεσματικότητας και την πιστοποίηση του επιπέδου της επιθυμητής ποιότητας του παραγόμενου έργου (ανταπόκριση στις απαιτήσεις).
3. Η διαδικασία του ελέγχου της Δ.Δ. πρέπει να καλύπτει όλες τις Δημόσιες Υπηρεσίες και Οργανισμούς, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν δημόσια – κρατική εξουσία ή έχουν ανατεθεί σε αυτά σχετικές αρμοδιότητες με κάθε νόμιμο τρόπο.
4. Η εξουσία του ελέγχου είναι αυτοτελής και δεν επηρεάζεται από το εξωτερικό περιβάλλον. Επικεντρώνεται στην αρχή της ατομικής και ομαδικής ευθύνης και αποσκοπεί στην πρόληψη και διόρθωση των αιτίων των σφαλμάτων και όχι στην καταστολή για την παραπομπή και μόνο των ενόχων και τον ανάλογο καταλογισμό και τιμωρία.
5. Οι έλεγχοι, τακτικοί και έκτακτοι, προληπτικοί ή κατασταλτικοί, εξωτερικοί ή εσωτερικοί, προδραστικοί ή αντιδραστικοί, δημόσιοι ή επιχειρηματικοί, αποσκοπούν στη διόρθωση και βελτίωση ατόμων και διαδικασιών, αλλά και στη χρήση της εμπειρίας του ελέγχου για τη βελτίωση του συστήματος. Προέχει η βελτίωση του συστήματος και ακολουθεί η απόδοση των ευθυνών.

<u>Ελεγκτική Εξουσία – Η ελεγκτική λειτουργία στη διοίκηση. Έννοια και περιεχόμενο του ελέγχου.</u>

Η έννοια, το περιεχόμενο και οι μέθοδοι ελέγχου της διοίκησης προκύπτουν από τη βασική υπόθεση ότι η νομιμότητα, η αποτελεσματικότητα, η πιστότητα, η ποιότητα κ.ά. μπορούν να μετρηθούν και να ελεγχθούν. Και όχι μόνο αυτό, αλλά ακόμα και η πρόοδος και η βελτίωσή τους είναι δυνατόν να μετρηθεί και να ελεγχθεί. Τούτο είναι και το βασικό αξίωμα της διοικητικής, ότι δηλαδή κάθε τι που είναι δυνατόν να μετρηθεί και να ελεγχθεί μπορεί και να διοικηθεί. Έτσι η διοίκηση, παράλληλα με τη θεωρητική θεμελίωση της διοικητικής λειτουργίας, μας παρέχει και τις μεθόδους, τις τεχνικές και τα εργαλεία με τα οποία μπορεί να μετρηθεί και να ελεγχθεί η τήρηση της νομιμότητας, η αύξηση της αποτελεσματικότητας και της παραγωγικότητας, αλλά ακόμα και η βελτίωση της ποιότητας, η σωστή και ακριβής τήρηση των λογαριασμών, η εσωτερική λειτουργία κ.λ.π.

Έλεγχος είναι γενικά η επιθεώρηση ή σύγκριση του ελεγχόμενου πράγματος ή όντος, χαρακτηριστικού ή διαδικασίας, ποσού ή εγγράφου με το πρότυπο, το οποίο θεωρείται ως μέτρο σύγκρισης. Είναι μια δοκιμασία, ένας βάσανος ή εργασία που έχει ως σκοπό την εξακρίβωση και επαλήθευση της αλήθειας, της πιστότητας, ακρίβειας και γνησιότητας είτε της ταύτισης αυτού με το πρότυπο του ελεγχόμενου όντος. Η διαπίστωση της τήρησης των προβλέψεων του νόμου, των νομίμων ενεργειών και διαδικασιών και η εξακρίβωση των νομίμων εγγράφων της νομοθετημένης διαδικασίας, η οποία οδηγεί στο διοικητικό προϊόν, είναι αυτό που γενικά αποκαλούμε έλεγχο νομιμότητας. Η έρευνα και ο έλεγχος για τη διαπίστωση της ποιότητας ή όχι ενός όντος ή χαρακτηριστικού ή διαδικασίας, εξαγομένου κ.λ.π. είναι αυτό που γενικά αποκαλούμε ποιοτικό έλεγχο. Η διαπίστωση της επίτευξης του επιδιωκόμενου και προκαθορισμένου αποτελέσματος ή της προσέγγισης των πρότυπων στόχων απόδοσης ή αποτελεσματικότητας είναι αυτό που συνήθως ονομάζουμε έλεγχο αποτελεσματικότητας. Ο έλεγχος εδώ αφορά την επίτευξη ή όχι, κατά πόσο και σε ποιο χρόνο του πρότυπου αποτελέσματος. Η εξ' ολοκλήρου ή εν μέρει επίτευξη του προδιαγεγραμμένου στόχου ορίζει και το βαθμό της αποτελεσματικότητας.

Γενικά ως έλεγχος έχει αποκληθεί κατά την παραδοσιακή διοίκηση το τμήμα εκείνο των ατόμων, της λειτουργίας ή της οργανωτικής δομής και διαδικασίας, που ασχολείται με αυτό που ονομάζουμε έλεγχο. Η αύξηση της σημασίας του ελέγχου προσέδωσε και αυξημένη ισχύ και εξουσία όχι μόνο στα άτομα αλλά και στη λειτουργία του ελέγχου. Έτσι τα άτομα που ασχολούνται με την ελεγκτική λειτουργία της διοίκησης έχουν αποκτήσει αυξημένο κύρος και ισχύ (π.χ. εσωτερικός έλεγχος, έλεγχος δαπανών κ.λ.π.).

Εκτός από το είδος του ελέγχου που αφορά τη διοικητική λειτουργία στη Δ.Δ., οι έλεγχοι διακρίνονται σε κατηγορίες ως εξής:

1. <u>Ανάλογα με το όργανο που ασκεί τον έλεγχο σε:</u>
    - διοικητικούς ή δημοσιονομικούς
    - δικαστικούς (ελεγκτικό συνέδριο)
    - κοινοβουλευτικούς
2. <u>Ανάλογα με τη σχέση ελεγκτικού οργάνου και του ελεγχόμενου:</u>
    - εσωτερικός έλεγχος

- εξωτερικός έλεγχος ή ανεξάρτητος έλεγχος
- κρατικός έλεγχος

3. <u>Ανάλογα με το περιεχόμενο:</u>
   - έλεγχο νομιμότητας
   - έλεγχο σκοπιμότητας
   - έλεγχο ουσιαστικό ή ουσίας ή περιεχομένου, έλεγχο ποιότητας κ.ο.κ.
4. <u>Ανάλογα με το χρόνο διενέργειας του ελέγχου:</u>
   - προληπτικός έλεγχος
   - κατασταλτικός έλεγχος
   - προ-δραστικός και αντιδραστικός έλεγχος
   - τελικός, ενδιάμεσος, κλεισίματος, τακτικός, έκτακτος κ.λ.π.

Από τα παραπάνω είναι φανερό ότι ο έλεγχος γενικά είναι μια διαδικασία εξασφάλισης της επιβεβαίωσης της επίτευξης του επιδιωκόμενου σκοπού ή αποτελέσματος του οργανισμού. Για το λόγο αυτό η λειτουργία του ελέγχου συνοδεύεται πάντα από τη σύγκριση του ελεγχόμενου όντος με το πρότυπο μέτρο σύγκρισης, τη μονάδα, το όριο αποδοχής, τον πρότυπο στόχο, τον κανονισμό, το νομικό κείμενο, τη σύμβαση και άλλα κείμενα ορισμού των υποχρεώσεων, που πρέπει να τηρηθούν από το ελεγχόμενο πρόσωπο, οργανισμό ή εταιρία.

Ο έλεγχος είναι σημαντική νοητική και πρακτική λειτουργία στην οποία βασίζονται πολλές αποφάσεις όχι μόνο διοικητικού χαρακτήρα αλλά και πολιτικού, οικονομικού και γενικότερες. Στη διοίκηση, και ιδιαίτερα στη Δ.Δ., στην οποία επιδιώκεται η ποιότητα, ο έλεγχος είναι πάντοτε αναγκαίος και συνυφασμένος σε όλες τις επιμέρους διαδικασίες και τα ενδιάμεσα στάδια. Και τούτο διότι η έννοια του ελέγχου είναι ταυτισμένη με την έννοια της πιστοποίησης και της επιβεβαίωσης ότι κάθε ενέργεια έχει γίνει κατά τον προδιαγραμμένο τρόπο, είτε αυτό είναι διαδικασία είτε οικονομική κατάσταση. Και ιδιαίτερα στον τομέα της ποιοτικής Δ.Δ., όπου οι οργανισμοί πρέπει να λειτουργούν πάντα υπό το άγχος του συνεχούς ελέγχου κάθε ενδιάμεσου σταδίου, εάν δηλαδή τούτο ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της νομιμότητας, της αποτελεσματικότητας της ποιότητας και άλλων προτύπων ελέγχου.

<u>**Ανάλυση της λειτουργίας του ελέγχου. Κατηγορίες και τύποι ελέγχου.**</u>

Η λειτουργία του ελέγχου στη Δ.Δ. έχουμε αναφέρει ότι αφορά στη διακρίβωση της τήρησης των προδιαγραμμένων διαδικασιών, των κειμένων του νόμου και των άλλων ποικίλων διατάξεων και στη διαβεβαίωση, ότι τα προκύπτοντα αποτελέσματα ανταποκρίνονται στις βασικές προ-απαιτήσεις της νομιμότητας, αποτελεσματικότητας, ποιότητας, ακρίβειας, πιστότητας, δικαιοσύνης κ.λ.π.

Η ανάλυση, λοιπόν, της λειτουργίας του ελέγχου οδηγεί σε τρία κύρια συνιστώντα στοιχεία, τα οποία πρέπει να υπάρχουν σ' αυτήν. Πρώτο στοιχείο είναι ένα πρότυπο προς επίτευξη, τήρηση ή σύγκριση με βάση το οποίο κρίνονται ή συγκρίνονται τα ελεγχόμενα αποτελέσματα. Το πρότυπο αυτό μπορεί να είναι ένας νόμος, κανονισμός, σύμβαση, μέγεθος, αποτέλεσμα ή ολοκληρωμένη διαδικασία ή ακόμα και ένα διαρκώς βελτιούμενο σύστημα (π.χ. υγείας, παιδείας, εφαρμογή μιας μεταρρύθμισης κ.ο.κ.). Μπορεί να είναι και μια σειρά από αποδεκτές αρχές, η τήρηση των οποίων ελέγχεται.

Δεύτερο, απαιτείται μια μέθοδος και τεχνική ελέγχου ή σύγκρισης με σαφή και έγκυρη επιστημονική βάση, η οποία να εξασφαλίζει αξιόπιστα αποτελέσματα, που να είναι έγκυρα και βάσιμα πέρα από κάθε αμφισβήτηση. Για την απόφαση επιλογής της μεθόδου ελέγχου, σημαντικό ρόλο παίζουν η ακρίβεια προσέγγισης, το είδος των δεδομένων, η διαδικασία, τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα όπως το είδος των στοιχείων κ.τ.λ.

Τρίτο, απαιτείται και ένα σώμα ελεγκτών, δηλαδή τμημάτων της οργάνωσης ή ατόμων κατάλληλα εκπαιδευμένων και εξουσιοδοτημένων, τα οποία θα φέρουν σε πέρας την πράξη του ελέγχου σύμφωνα με τα θεσμοθετημένα πρότυπα και θα βεβαιώσουν το αποτέλεσμα (εκθέσεις, πορίσματα, πιστοποιητικά ελέγχου).

Τέλος, για την ολοκλήρωση της λειτουργίας ελέγχου απαιτούνται διάφορα μέσα και εργαλεία με τα οποία κανείς προβαίνει στην αξιοποίηση των αποτελεσμάτων ελέγχου. Τα εργαλεία αυτά είναι πολλά και διάφορα και υπόκεινται σε συνεχή βελτίωση και αλλαγή. Σήμερα υπάρχουν τρεις γενιές μεθόδων ελέγχου και η τελευταία από αυτές περιλαμβάνει ολοκληρωμένες μεθόδους διοίκησης βασιζόμενες στον έλεγχο. Δεν θα πρέπει να παραλειφθεί εδώ και η χρήση της στατιστικής που είναι απαραίτητη για την ελεγκτική λειτουργία (π.χ. δειγματοληψία, οριζόντιος και κάθετος έλεγχος κ.λ.π.).

Για την υλοποίηση των στόχων και της λειτουργίας του ελέγχου είναι απαραίτητο να θεσπιστεί και να περιγραφεί σαφώς ένα σύστημα μετρήσεων, που να συνδυάζει τα προηγούμενα στοιχεία και να υπερβαίνει τον κλασικό έλεγχο με τη συμβατική έννοια του όρου. Αντίθετα, θα πρέπει να επεκτείνεται και σε μετρήσεις – προσδιορισμούς προτύπων μεγεθών παραγωγικότητας, αποδοτικότητας, ευελιξίας προσαρμογής στις αλλαγές, στη μαθησιακή διαδικασία και την απόκτηση της γνώσης από τη λειτουργία του ελέγχου (δείκτες, πρότυπα απόδοσης, οικονομικά μεγέθη κ.ο.κ.).

Αρχικά ο έλεγχος ήταν μια διαδικασία που ήταν ενσωματωμένη και ταυτόχρονη με τις υπόλοιπες διαδικασίες παραγωγής. Με τη βιομηχανική επανάσταση και τον εκμηχανισμό των διαδικασιών, ο έλεγχος αποτέλεσε ιδιαίτερη διαδικασία που αποσπάστηκε από τις υπόλοιπες. Ως ιδιαίτερη λειτουργία δημιούργησε μια κατηγορία μεθόδων αλλά και μια νέα ειδικότητα εργαζομένων, τους ελεγκτές που όπως αναφέραμε και παραπάνω απέκτησαν ως εκ του ρόλου τους και αυξημένη εξουσία. Σήμερα υπάρχουν διάφορα Σώματα Ελεγκτών με εξειδικευμένη λειτουργία και αποστολή (π.χ. ΣΕΕΔΔ, ΣΕΥ, ΣΕΕ κ.ο.κ.).

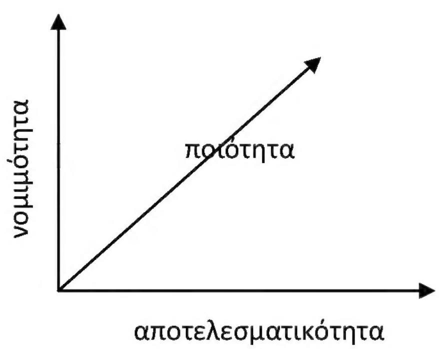
Η νέα διοίκηση και η ποιοτική διάσταση προσέδωσε νέο περιεχόμενο στην ελεγκτική λειτουργία. Ο έλεγχος και ιδιαίτερα αυτός της ποιότητας γίνεται απαραίτητος και διαποτίζει όλες τις λειτουργίες και επεκτείνεται και πέρα από αυτές. Ο προμηθευτής αλλά και ο πελάτης αποκτούν και αυτοί ρόλο και υπόκεινται και αυτοί στη λειτουργία ελέγχου. Αλλά ο κύριος έλεγχος ασκείται τώρα από τον πολίτη και τον πελάτη, ο οποίος είναι και ο τελικός κριτής. Και για την Δ.Δ. συμβαίνει το ίδιο και ο πολίτης γίνεται ο τελικός κριτής. Ιδιαίτερα στον τομέα των επιχειρήσεων, ο πελάτης, ο μέτοχος και το κοινό γενικά πρέπει να γνωρίζουν τη λειτουργία τους.

Ο ρόλος του ελέγχου στη Δ.Δ. αποκτά τρεις διαστάσεις, οι οποίες και καθορίζουν το μέγεθος της πληρότητας του διοικητικού προϊόντος. Ένα διοικητικό προϊόν είναι πλήρες μόνο όταν εκπληρώνει

τρεις βασικές απαιτήσεις και κατά μήκος αυτών των διαστάσεων μπορεί να μετρηθεί και να ελεγχθεί η πληρότητά του. Οι διαστάσεις είναι:

1. Η διάσταση της νομιμότητας, που εκφράζει τη νομική εγκυρότητα και συνέπεια αλλά και την ισχύ του διοικητικού προϊόντος (νομιμότητα, παρανομίες, απάτη, δόλος, διάφορα αδικήματα).
2. Η διάσταση της αποτελεσματικότητας, που εκφράζει το μέτρο επίτευξης του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος που παράγεται υπό τις δεδομένες συνθήκες χρόνου, κόστους και άλλων παραγόντων, καθώς και την επίτευξη των στόχων και αντικειμενικών σκοπών.
3. Η διάσταση της ποιότητας που ελέγχει την ανταπόκριση του διοικητικού προϊόντος στις προδιαγραφές του που έχουν τεθεί καθώς και τις απαιτήσεις και ανάγκες του πολίτη για τον οποίο παράγεται.

Κατά μήκος λοιπόν των διαστάσεων αυτών είναι δυνατόν να μετρηθεί και να ελεγχθεί το αποτέλεσμα της διοικητικής δράσης της Δ.Δ., αυτό δηλαδή που αποκαλούμε διοικητικό προϊόν. Από τις διαστάσεις αυτές δημιουργείται ο τρισδιάστατος χώρος της ολοκλήρωσης μέσα στον οποίο μπορούμε να τοποθετήσουμε κάθε δημόσια υπηρεσία ανάλογα με τις διαστάσεις πληρότητας του διοικητικού προϊόντος που παράγει. Ο χώρος αυτός φαίνεται στο παρακάτω σχήμα.



Η έννοια του ελέγχου εμπεριέχεται σε πολλές δραστηριότητες, που περιλαμβάνουν την ενέργεια αλλά και το αποτέλεσμα του ελέγχου. Ο έλεγχος ως ενέργεια εμπεριέχει τη δραστηριότητα για την ανακάλυψη της αλήθειας ή του ψεύδους, της αξίας ή απαξίας, της γνησιότητας ή όχι, της νομιμότητας, της ακρίβειας, της αποτελεσματικότητας ή της ποιότητας ενός προσώπου ή πράγματος, χαρακτηριστικού, ιδιότητας, υπόθεσης, επιχειρήματος, λογιστικής εγγραφής, συλλογισμού κ.λ.π. Η ίδια έννοια όπως έχουμε πει επεκτείνεται ακόμα και στους διάφορους κρατικούς, ημικρατικούς ή εξουσιοδοτημένους ιδιωτικούς οργανισμούς που είναι εξουσιοδοτημένοι να ασκούν κάποιο είδος ελέγχου (ελεγκτικοί οργανισμοί, Σώματα Ελεγκτών Επιθεωρητών, Ελεγκτικές Εταιρίες κ.ο.κ.).

Η αρχαία χρήση του όρου (ο έλεγχος και όχι το έλεγχος = αισχύνη, όνειδος, ατιμία) αφορά κυρίως τον έλεγχο για την ανασκευή ενός επιχειρήματος ή ισχυρισμού. Ο ίδιος ο έλεγχος προϋποθέτει την ανάληψη έρευνας, βασάνου ή ανάκρισης για την αναίρεση ή ανακατασκευή ενός δομήματος. Όπως

είναι φανερό τα αληθή ή ακριβή ή γνήσια πράγματα δεν επιδέχονται ανακατασκευή («ουκ έχει έλεγχον»).

Στην αγγλοσαξωνική ορολογία η έννοια του ελέγχου αποδίδεται με τους παρακάτω όρους:

1. Ο πρώτος "**audit**" αναφέρεται στον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων, στην εξέταση στοιχείων των λογαριασμών, στην προφορική εξέταση για τη διαπίστωση της ύπαρξης ενός πράγματος, ιδιότητας ή χαρακτηριστικού (**στόχος**).
2. Ο δεύτερος **"control"** αναφέρεται στην εξουσία του ελέγχου, στον κανονισμό και τη διοίκηση που ασκεί τον έλεγχο, στη μέθοδο, τις τεχνικές, ακόμα και την εγκατάσταση του ελέγχου. Αναφέρεται ακόμα και στη διαδικασία εξακρίβωσης της ελεγχόμενης ιδιότητας και στο επίπεδο προς το οποίο οφείλουν να ανταποκρίνονται τα ελεγχόμενα στοιχεία (**δείκτες**).
3. Ο τρίτος **"monitor"** αναφέρεται στη διαδικασία, λειτουργία ή συσκευή που έχει ως σκοπό να ελέγχει και να διατηρεί ένα μετρήσιμο χαρακτηριστικό ή μέγεθος μέσα σε προκαθορισμένα όρια. Είναι η διαρκής επαγρύπνηση για τη διατήρηση των ελεγχόμενων διαστάσεων ή χαρακτηριστικών μέσα στα όρια ανοχής, ενδιαφέρεται για την πρόληψη του σφάλματος, αλλά και για την άμεση εξακρίβωσή του για να κινηθούν οι διαδικασίες αντιμετώπισής του (**αισθητήρες – ορόσημα**).

Οι έλεγχοι μπορούν τώρα να διακρίνονται, εκτός των αναφερθεισών κατηγοριών, και σε:

- γενικούς και εξειδικευμένους ελέγχους
- ελέγχους εντός των διαδικασιών και εντός επικοινωνίας
- ελέγχους εκτός των διαδικασιών και εκτός επικοινωνίας (N.Logothetis, 1991)

Ακόμα οι έλεγχοι μπορούν να διακρίνονται σε:

- προκαταρκτικούς ελέγχους
- ταυτόχρονους ελέγχους
- κυκλικούς ή ανατροφοδοτικούς ελέγχους (Terry & Franklin, 1982)

Μια άλλη διάκριση των ελέγχων μπορεί να γίνει και σε:

- κλασσικούς ελέγχους, όπου ο ελεγκτής ελέγχει τον ελεγχόμενο
- αυτοελέγχους, όπου ο ελεγκτής και ο ελεγχόμενος ταυτίζονται
- αντιστρόφως, όπου ο ελεγχόμενος αξιολογεί με τη σειρά του τον ελεγκτή.

Η επιλογή του κατάλληλου τύπου ελέγχου εξαρτάται από την αντίστοιχη ελεγκτική στρατηγική. Μια προδραστική στρατηγική (a priori) απαιτεί τη γνώση αιτίου – αιτιατού, ανάλυση του κινδύνου, αλλά και εμπειρία και κρίση, που να δικαιολογεί τον εκ των προτέρων έλεγχο. Αντίθετα, η στρατηγική του εκ των υστέρων ελέγχου (a posteriori) εξαρτάται από την παραδοσιακή έννοια του σφάλματος καθώς η απόφαση για δράση κρίνεται επί τη βάσει των ιστορικών παρατηρήσεων και των δεδομένων, που είναι καταγεγραμμένα στα ανάλογα παραστατικά.

Η στρατηγική της εκ των προτέρων δράσης οδηγεί στην αποφυγή της διαχείρισης των ζημιών, τις οποίες επιδιώκει να προλάβει εν τη γενέσει τους. Η νέα διοίκηση και η ολική ποιότητα συνδέεται στενά με τη στρατηγική του προληπτικού ή εκ των προτέρων ελέγχου. Τα συστήματα αυτά οδηγούν στην ομαδική δράση και ενδυνάμωση και ως εκ τούτου θεωρούνται πολύ αποτελεσματικά. Στη βάση αυτή έχει θεμελιωθεί και η θέσπιση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η εφαρμογή και η απόδοση των προδραστικών μεθόδων απαιτεί δύο σημαντικά στοιχεία, δηλαδή ηγεσία με έμπνευση και δημιουργικότητα. Οι στρατηγικές του αντιδραστικού ελέγχου επιδιώκουν απλά και μόνο να περιορίσουν τα σφάλματα, τις απάτες και γενικά τις ζημίες. Οι προληπτικές στρατηγικές αντίθετα επιδιώκουν να εξαφανίσουν τη ζημία εξασφαλίζοντας ταυτόχρονα συνεχή υψηλή ποιότητα και απόδοση στο σύστημα. Για τους λόγους αυτούς η Δ.Δ. θα πρέπει να προσανατολισθεί στρατηγικά στους προδραστικούς ελέγχους και αυτοελέγχους για την εξασφάλιση του επιθυμητού αποτελέσματος. Η ενδυνάμωση και συνεχής λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να οδηγήσει στην επίτευξη του αυτού του στόχου. Μπορεί να επαναφέρει τον έλεγχο στην εσωτερική λειτουργά του οργανισμού και να διαποτίσει όλες τις παραγωγικές διαδικασίες ως ενσωματωμένος εσωτερικός έλεγχος (σύγκριση με τον έλεγχο ποιότητας).

Κλείνοντας το κεφάλαιο αυτό, είναι πολύ σημαντικό και χρήσιμο να κάνουμε μια πρώτη διάκριση μεταξύ των όρων εσωτερικός έλεγχος (internal control) και εσωτερικός λογιστικός έλεγχος (internal audit) με τους οποίους θα ασχοληθούμε αναλυτικά. Ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται σε και αποτελείται από τα συστήματα (στυλ) διοίκησης, τις πολιτικές, διαδικασίες και δράσεις, που ακολουθούν τις οδηγίες του Δ.Σ., της Διοίκησης και του προσωπικού της εταιρίας και σκοπό έχει να εξασφαλίσει τα περιουσιακά στοιχεία και τους πόρους της επιχείρησης και να περιορίσει ή να ελέγξει τους κινδύνους έτσι, ώστε να επιτυγχάνονται οι στόχοι της επιχείρησης.

Ο εσωτερικός λογιστικός έλεγχος παρέχει μια αντικειμενική και ανεξάρτητη θεώρηση της οικονομικής κατάστασης της εταιρίας, των δραστηριοτήτων της, του εσωτερικού ελέγχου και των πληροφοριακών συστημάτων διοίκησής της. Αποσκοπεί να βοηθήσει το Δ.Σ. και τη διοίκηση να παρακολουθεί την πορεία της επιχείρησης και να ελέγχει και να αξιολογεί την επάρκεια και αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

<u>Ο έλεγχος των Οργανώσεων ως σύστημα του Κοινωνικού ελέγχου.</u>

Ο κοινωνικός έλεγχος αναφέρεται γενικά στους μηχανισμούς εκείνους, που είναι είτε κοινωνικοί είτε πολιτικοί, ή ακόμα και διαδικασίες που σκοπό έχουν να κανονίζουν την ατομική και ομαδική συμπεριφορά και να την καθοδηγούν στη συμμόρφωση προς τους κανόνες μιας κοινωνίας, κράτους ή κοινωνικής ομάδας. Πολλοί μηχανισμοί κοινωνικού ελέγχου είναι διαπολιτισμικοί όταν στους μηχανισμούς του ελέγχου που έχουν χρησιμοποιούν τα μέσα αυτά για να προλάβουν την εξάπλωση του χάους και της παρανομίας. Ο έλεγχος αυτός αναφέρεται από τον E.Durkheim ως κοινωνικός ρεγουλαδόρος (κανονιστικός).

Οι μορφές του κοινωνικού ελέγχου είναι δύο:

1. Εσωτερίκευση και ενσωμάτωση των αξιών και των κανόνων.
2. Εξωτερικές επιπτώσεις που είναι είτε θετικές (δηλ. επιβραβεύσεις), είτε αρνητικές (δηλ. τιμωρίες).

Άτυπος κοινωνικός έλεγχος

Ο άτυπος κοινωνικός έλεγχος ασκείται μέσω των κοινωνικών αξιών. Η κοινωνία ασκεί τον έλεγχο αυτό χωρίς να διατυπώνει σαφείς κανόνες, μέσω προτύπων συμπεριφοράς, εθίμων και ηθών, με τα οποία τα άτομα κοινωνικοποιούνται είτε ενσυνείδητα είτε υποσυνείδητα. Η παραδοσιακή κοινωνία χρησιμοποιεί κυρίως άτυπους ελέγχους μέσω του επίσημου πολιτισμού, που γίνονται μέσω κοινωνικοποίησης των μελών της. Η θρησκεία, για παράδειγμα, είναι μία μορφή κοινωνικού ελέγχου, που ασκείται ιστορικά από τις κοινωνικές ομάδες προς τα άτομα.

Τυπικός κοινωνικός έλεγχος

Εφαρμόζεται μέσω νόμων, κανόνων και κανονισμών και στρέφεται εναντίον κάθε δόλιας ενέργειας ή συμπεριφοράς. Ασκείται από κυβερνήσεις και οργανώσεις που χρησιμοποιούν κατεστημένους μηχανισμούς εφαρμογής του νόμου και άλλους τρόπους τυπικών τιμωριών, όπως π.χ. πρόστιμα και φυλακίσεις. Στις δημοκρατικές κοινωνίες οι στόχοι και οι μηχανισμοί του τυπικού κοινωνικού ελέγχου και συμμόρφωσης, καθορίζονται μέσω της διαδικασίας της ψήφισης νόμων από τους εκλεγμένους αντιπροσώπους του λαού και έτσι απολαμβάνουν και ένα βαθμό υποστήριξης από τους πολίτες.

Οι Οργανώσεις του Δημόσιου ή Ιδιωτικού τομέα ως κοινωνίες εργασίας και εργαζομένων ανθρώπων με ιδιάζουσες κουλτούρες η κάθε μία χρησιμοποιούν ανάλογα συστήματα ελέγχου και ως εκ τούτου επιβράβευσης ή τιμωρίας της ανάλογης συμπεριφοράς. Όλοι οι μεγάλοι επιχειρηματικοί οργανισμοί έχουν ένα επιχειρηματικό μοντέλο (κουλτούρα της επιχείρησης), το οποίο λειτουργεί σ' ένα γενικότερο περιβάλλον (γενική κουλτούρα της κοινωνίας). Επομένως η ευθύνη κάθε στελέχους είναι να βεβαιωθεί ότι το επιχειρηματικό μοντέλο αντιστοιχεί στο περιβάλλον, μέσα στο οποίο καλείται η επιχείρηση να λειτουργήσει και να αποδώσει. Τα στελέχη είναι πρακτικά επιφορτισμένα με τη διαρκή παρακολούθηση του επιχειρηματικού μοντέλου και την εναρμόνισή του στις συνεχείς αλλαγές, που συμβαίνουν γύρω τους. Αν το περιβάλλον αλλάζει και η επιχείρηση δεν το αντιληφθεί, όπως εύκολα θα συμβεί σε μια κρατική ή ιδιωτική μονάδα ή σε εκείνη τη μονάδα της οποίας τα στελέχη αδιαφορούν για τις εξελίξεις γύρω τους, τότε η επιχείρηση θα πεθάνει.

Οι οργανώσεις εξαρτώνται από το περιβάλλον για την επιβίωσή τους. Οι εξαρτήσεις αυτές τυπικά παίρνουν τη μορφή μιας σχέσης μεταξύ αυτών και των άλλων οργανώσεων. Οι εξαρτήσεις αυτές είναι αμοιβαίες για να ελαττώσουν την αβεβαιότητα των σχέσεων και του κινδύνου. Εκείνες που εξαρτώνται από τη συνεχή επιτυχία των άλλων μπορεί να οικοδομούν εξαρτήσεις συμπεριφορών μεταξύ τους για να μειώσουν τους κινδύνους. Αυτό συχνά οδηγεί σε αυξανόμενο συντονισμό και αμοιβαίο έλεγχο από μέρους του ενός στους πόρους του άλλου. Στη σύγχρονη επιχειρηματική κοινωνία αυτές οι εξαρτήσεις αυξάνονται με το χρόνο όσο οι επιχειρήσεις γίνονται πιο εξειδικευμένες στο αντικείμενο της δραστηριότητάς τους και το περιβάλλον γίνεται πιο ασταθές.

Ο έλεγχος στην κατοχή και κατανομή των πόρων είναι μια σπουδαία πηγή εξουσίας. Η βάση της εξουσίας αυτής μπορεί να είναι:

- κατοχή ενός πόρου
- ιδιοκτησία του πόρου
- έλεγχος της προσπέλασης σε έναν πόρο
- έλεγχος της συγκεντρωμένης χρήσης ενός πόρου
- δημιουργία των κανόνων, που ρεγουλάρουν τους πόρους

Κάθε στιγμή που υπάρχει μια ασυμμετρία εξαρτήσεων μεταξύ των οργανώσεων ή ατόμων υπάρχει και διαφοροποίηση της υπάρχουσας εξουσίας. Είναι δυνατόν να αντιληφθεί κανείς την οργανωσιακή συμπεριφορά ως συνέπεια των επιρροών. Αυτών και της προσπάθειας ελέγχου και εξασφάλισης των πόρων, οι οποίοι γίνονται ολοένα και πιο δυσεύρετοι.

Κοινωνικός έλεγχος των Οργανώσεων

Οι δραστηριότητες των οργανώσεων και τα αποτελέσματά τους αποδίδονται στο περιεχόμενο των οργανώσεων. Ο αριθμός των οργανώσεων που προσπαθούν να ελέγξουν άλλες οργανώσεις είναι μεγάλος. Πολλές ομάδες επηρεάζουν άλλες ομάδες. Αλληλοεξάρτηση υπάρχει όταν ένας που δεν ελέγχει όλους τους πόρους, που απαιτούνται για μια επιθυμητή δράση του. Υπάρχει αλληλοεξάρτηση αποτελέσματος και αλληλοεξάρτηση συμπεριφορών. Μπορεί να υπάρχει μεταξύ των οργανώσεων συμβιωτική ή ανταγωνιστική σχέση. Οι αλληλοεξαρτήσεις μπορεί να είναι ασύμμετρες ή ανισόρροπες. Έτσι οι οργανώσει συνάπτουν ευρύτερους συνασπισμούς και συνεργατικές ενώσεις.

Κοινωνικός έλεγχος της οργανωσιακής επιλογής

Είναι γεγονός ότι η εξάρτηση μιας οργάνωσης από το περιβάλλον είναι καθοριστική καθώς αυτό αποτελεί το εξωτερικό εμπόδιο και ελέγχει την οργανωσιακή συμπεριφορά, είτε αυτή είναι πιθανή είτε είναι σχεδόν αναπόφευκτη. Υπάρχουν διάφορες συνθήκες που διευκολύνουν τον εξωτερικό έλεγχο και που περιλαμβάνουν:

- ομάδες ελέγχου έχουν τους πόρους που χρειάζεται μια οργάνωση και δεν τους βρίσκει αλλού
- οι ομάδες αυτές μπορούν να αξιολογήσουν το ταίριασμα των απαιτήσεών τους από την οργάνωση
- οι απαιτήσεις δεν συγκρίνονται με άλλη εξωτερική ζήτηση

Οι παράγοντες αυτοί λειτουργούν επίσης μέσα στις οργανώσεις. Οι οργανώσεις που ελέγχουν τις πιο ζωτικές πηγές ή ελαττώνουν την αβεβαιότητα ελέγχου των πόρων έχουν συχνά τη μεγαλύτερη εξουσία.

Αποτελεσματικά συστήματα ελέγχου Οργανώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά τους.

Η διοίκηση κάθε οργάνωσης πρέπει να αναπτύξει ένα σύστημα ελέγχου κομμένο και ραμμένο στα μέτρα των στόχων και των πόρων της οργάνωσης. Τα πιο αποτελεσματικά συστήματα ελέγχου έχουν μερικά κοινά χαρακτηριστικά που είναι μεταξύ άλλων:

1. *Επικέντρωση στα κρίσιμα σημεία.* Για παράδειγμα οι έλεγχοι εφαρμόζονται όταν η αποτυχία δεν μπορεί να αποφευχθεί ή όπου τα κόστη δεν μπορούν να ξεπεράσουν ένα ορισμένο μέγεθος. Τα κρίσιμα σημεία περιλαμβάνουν όλες τις περιοχές (τομές) λειτουργίας μιας οργάνωσης, που επηρεάζει άμεσα την επιτυχία των κρίσιμων λειτουργιών της.
2. *Δικτύωση σε εγκατεστημένες διαδικασίες.* Οι έλεγχοι πρέπει να λειτουργούν αρμονικά με τις διαδικασίες εκείνες που ελέγχουν και δεν πρέπει να μποτιλιάρουν τις υπόλοιπες λειτουργίες του οργανισμού.
3. *Αποδοχή από τους εργαζόμενους.* Η εμπλοκή των εργαζομένων στο σχεδιασμό των ελέγχων μπορεί να αυξήσει το βαθμό αποδοχής τους.
4. *Διαθεσιμότητα της πληροφορίας όταν χρειαστεί.* Προθεσμίες, χρόνος που χρειάζεται να τελειώσει ένα έργο, κόστος έργου και προτεραιότητα αναγκών είναι φανερά στα κριτήρια αυτά. Το κόστος και η αύξησή του, συχνά αποδίδεται σε έλλειψη χρόνου ή σε αποτυχίες.
5. *Οικονομική σκοπιμότητα.* Τα αποτελεσματικά συστήματα ελέγχου αποσκοπούν σε ερωτήσεις, όπως: Πόσο κοστίζει αυτό; Τι θα εξοικονομήσει; ή Ποιες θα είναι οι αποδόσεις της επένδυσης; Εν συντομία η σύγκριση του κόστους και οφέλους εξασφαλίζει ότι τα οφέλη των ελέγχων υπερβαίνουν το κόστος τους.
6. *Αντιληπτικότητα.* Οι έλεγχοι πρέπει να είναι απλοί και εύκολα αντιληπτοί (κατανοητοί).

ΜΕΡΟΣ Β΄
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΝ

Ο θεσμός του εξωτερικού ελέγχου και της ελεγκτικής

Την ανάγκη για ελεγκτικές δραστηριότητες στους οργανισμούς τη δημιούργησε ο σκοπός, που θέλει να διαπιστώσει εάν η οικονομική τους θέση είναι ορθή και είναι έτσι όπως παρουσιάζεται. Ο τρόπος ελέγχου της σχέσης με το περιβάλλον καθορίζεται από τις γενικά παραδεκτές αρχές και αυτός είναι ο τρόπος που εφαρμόζει ο εξωτερικός έλεγχος. Ο τρόπος ελέγχου της λειτουργίας του οργανισμού καθορίζεται από την πολιτική του οργανισμού και αυτό είναι που κάνει ο εσωτερικός έλεγχος.

Για τον εξωτερικό έλεγχο και την εξυπηρέτηση των αναγκών του δημιουργήθηκε η Ελεγκτική με γενικές αρχές και κατάλληλους κανόνες, τεχνικές και διαδικασίες ελέγχου που χρησιμοποιούνται για να πετύχουν τους αντικειμενικούς στόχους.

Η αποστολή του είναι να μεταδώσει αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες που αφορούν τους μεγάλους οργανισμούς με επιρροή και εξαρτήσεις στην κοινωνία. Μπορεί ακόμη να ασκεί έλεγχο κατά παραγγελία για τη διαπίστωση της ορθής παρουσίασης των στοιχείων και αποτελεσμάτων ενός οργανισμού. Η παραγγελία προέρχεται από τους ενδιαφερόμενους συμμέτοχους του οργανισμού (πελάτες, μέτοχοι, συνεργαζόμενοι οργανισμοί, πιστωτές κ.ο.κ.).

Η Ελεγκτική δημιουργήθηκε ως εξέλιξη της Λογιστικής και αποχωρίστηκε από αυτή όταν η τελευταία ανέλαβε σημαντικό ρόλο και ευθύνη για τη λειτουργία των οργανισμών. Παρουσιάζεται για πρώτη φορά στη Βρετανία με τον εταιρικό νόμο του 1812, και προέκυψε από την ανάγκη για ανεξάρτητο έλεγχο των λογαριασμών των επιχειρήσεων, οι οποίες απευθύνονταν στο κοινό.

Κατά το 1912, η ανάπτυξη της ελεγκτικής είναι μεγάλη και έντονα ασχολείται με την επίτευξη στόχων όπου είναι:

α. ανακάλυψη και πρόληψη της απάτης
β. ανακάλυψη και πρόληψη λαθών
γ. εκτίμηση της πραγματικής χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων

Μετά το 1960 και μετά, μέσω της ελεγκτικής, διαμορφώθηκε η κύρια θέση για το σκοπό του εξωτερικού ελέγχου που είναι:

«Η διαμόρφωση γνώμης περί της ορθής (fair) παρουσίασης της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης»

Τα θέματα ανακάλυψης και πρόληψης απάτης και λαθών με τον καιρό αφέθηκαν στον εσωτερικό έλεγχο, ενώ ο εξωτερικός επικέντρωσε την προσοχή του στην ορθότητα της παρουσίασης της οικονομικής θέσης των οργανισμών και επιχειρήσεων.

Εμφάνιση ελεγκτικής στην Ελλάδα

Γίνεται το 1956 με το Ν.Δ. 3329/55 για τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) με την βοήθεια Βρετανών ειδικών.

Το σώμα αυτό ανέλαβε την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2190/20 μέχρι το 1992, οπότε με το Π.Δ. 226/92 και την Οδηγία Ε.Κ./8 ιδρύονται διάφορες ελεγκτικές εταιρίες κατά τα αγγλοσαξονικά πρότυπα, με σκοπό την ανάληψη του ελεγκτικού έργου και στη χώρα μας.

Αντικείμενο και στόχοι ελεγκτικής

Είναι:

α. για τον ελεγκτή: η διαμόρφωση της γνώμης ως προς την ορθή ή μη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεων της ελεγχόμενης μονάδας κατά τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

β. ενώ η γενική αντίληψη είναι: η διαπίστωση της ορθής (fair) παρουσίασης της χρηματοοικονομικής θέσης κατά τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Τρόπος και αξιοπιστία μέτρησης και παρουσίασης των μεγεθών που διαμορφώνουν την εικόνα της μονάδας.

Ενδιαφερόμενοι: μέτοχοι και αντιπρόσωποι αυτών, δηλαδή το Δ.Σ.
κοινωνικοί εταίροι και άλλοι ενδιαφερόμενοι

Κατά το νόμο (Π.Δ. 226/92) εντολέας και αποδέκτης της έκθεσης ελέγχου είναι:

1. για τις ιδιωτικές επιχειρήσεις η γενική συνέλευση μετόχων ή εταίρων
2. για τις επιχειρήσεις που ανήκουν στο Δημόσιο, το ανώτατο εποπτικό όργανο αυτής (Γ.Σ., Δ.Ε., Ε.Σ.), δηλαδή το Δ.Σ. και ο εποπτεύων Υπουργός

Διακρίσεις Ελεγκτικής

Αν και το στενό αντικείμενο της Ελεγκτικής είναι ο έλεγχος της αξιοπιστίας της μέτρησης και παρουσίασης των οικονομικών μεγεθών, που συνθέτουν την εικόνα και το αποτέλεσμα μιας επιχείρησης, εντούτοις οι έλεγχοι επικεντρώνονται και στις λειτουργίες του οργανισμού, στην οργάνωση και διοικητική διάρθρωση, στα πληροφοριακά συστήματα κ.ο.κ. Έτσι, όπως έχουμε αναφέρει και στην εισαγωγή, η ελεγκτική λειτουργία αποκτά ευρύτερο κοινωνικό ενδιαφέρον και γι' αυτό μπορούμε να τη διακρίνουμε σε:

1. εξωτερική ή ανεξάρτητη ελεγκτική
2. εσωτερική ελεγκτική
3. κρατική ελεγκτική

1. **Εξωτερικός Έλεγχος**: Γίνεται από ανεξάρτητους επαγγελματίες ελεγκτές που αναφέρονται σήμερα ως Ορκωτοί Ελεγκτές, μέλη του ΣΟΕ ή ορκωτοί λογιστές, όπως αναφέρονται στην αγγλοσαξονική ορολογία: *Certified Public Accountants* ή *Chartered Accountants*.

Συζήτηση για τη μετονομασία από «Ορκωτοί Λογιστές» σε «Ορκωτοί Ελεγκτές» (Ο όρος ελεγκτής εμπλέκει ευρύτερες λειτουργίες αστυνομικού ή κρατικού χαρακτήρα που κατά το διοικητικό δίκαιο δεν έχουν οι Ο.Ε.).

Το έργο του εξωτερικού ελέγχου (Ε.Ε.) αφορά κυρίως το λογιστικό σύστημα της μονάδας που ελέγχει. Μπορεί όμως να επεκταθεί και σε όλα τα άλλα συστήματα που άμεσα ή έμμεσα επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της μονάδας.

2. **Εσωτερικός Έλεγχος**: Ορίζεται ως μια ανεξάρτητη εσωτερική μονάδα του οργανισμού που είναι επιφορτισμένη με το συνεχή έλεγχο και αξιολόγηση όλων των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας του οργανισμού. Είναι δυνατόν να εντάσσεται στο ευρύτερο σύστημα διοίκησης των πληροφοριακών συστημάτων του ίδιου οργανισμού. Εξυπακούεται και πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα ότι στον έλεγχο της μονάδας εσωτερικού ελέγχου υπάγονται βέβαια και τα λογιστικά συστήματα καθώς και τα μηχανογραφικά συστήματα του Οργανισμού.

Στόχοι του εσωτερικού ελέγχου (Ε.Ε.):

α. Ο έλεγχος της λειτουργίας των επιμέρους τμημάτων του Οργανισμού σύμφωνα με την πολιτική που καθορίζεται από τη Διοίκηση και περιγράφεται στα αντίστοιχα εγχειρίδια κανονισμών και λειτουργίας.
β. Η διαπίστωση της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής οργάνωσης και διοίκησης.
γ. Η διαπίστωση απάτης, ατασθαλιών, λαθών και αδυναμιών στην οργάνωση και λειτουργία φυσικών και ανθρώπινων συστημάτων, που μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα την κακή διαχείριση της περιουσίας της μονάδας και τη φθορά ή απώλεια αυτής.
δ. Η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας και της επάρκειας των συστημάτων οργάνωσης και διοίκησης του οργανισμού.
ε. Η αναφορά των συμπερασμάτων στη διοίκηση και η ενσωμάτωση μέτρων διόρθωσης ή βελτίωσης όπου κρίνεται αναγκαίο.

<u>Διαφορές μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου</u> (συζήτηση όσων έχουν παρατηρήσει οι εκπαιδευόμενοι)

Οι επιπλέον διαφορές που μπορούν να υπογραμμιστούν είναι:

Μειονεκτήματα εσωτερικού ελέγχου έναντι του εξωτερικού
Ποιος από τους δύο προτιμάται
Είναι απαραίτητοι και οι δύο
Ρόλος του καθενός – Μακροοικονομικά, μικροοικονομικά
Ο εξωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να αντικαταστήσει τον εσωτερικό
Ο εσωτερικός είναι πιο βασικός και υπάρχει με κάποια μορφή σε όλες τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς.

(σύγκριση με την αρχική λειτουργία του ελέγχου)

(έλεγχος ποιότητας – αποδοτικότητας, συζήτηση της ύπαρξης των δύο λειτουργιών ως τμημάτων της ίδιας οργάνωσης)

<u>Δημόσια Ελεγκτική</u>

Περιλαμβάνει όλους του ελέγχους, που ασκούν και ενεργούν οι διάφοροι κρατικοί φορείς και Δημόσιοι και Ημικρατικοί οργανισμοί. Παραδείγματα:

- Φορολογικοί έλεγχοι, έλεγχοι διοίκησης, επιθεωρητές οικονομικοί, ελεγκτές - επιθεωρητές υγείας, εργασίας κ.λ.π.
- Έλεγχοι Τράπεζας της Ελλάδος
- Έλεγχοι ελεγκτικού Συνέδριου
- Κοινοβουλευτικός έλεγχος

Η Δημόσια ελεγκτική είναι συνήθως πιο συνοπτική και διαφέρει από τις προηγούμενες στο ότι δεν ακολουθεί γενικά παραδείγματα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Αντίθετα ακολουθεί τους κανόνες του Δημόσιου Λογιστικού, του Λογιστικού των ΟΤΑ κ.λ.π. όπως θα δούμε παρακάτω.

Οι ομοιότητες είναι ότι και οι δύο μορφές ελέγχου αναζητούν τεκμήρια και προβαίνουν σε επαληθεύσεις μεγεθών ή διαδικασιών. Οι τρόποι και οι διαδικασίες, καθώς και τα αντικείμενα ελέγχου της Δημόσιας Ελεγκτικής καθορίζονται από την αντίστοιχη νομοθεσία ελέγχου. Χαρακτηριστικά τονίζεται ότι η Δημόσια Ελεγκτική είναι εγκατασπαρμένη σε πολυάριθμους νόμους και σώματα ελέγχου, κατά τρόπο που σήμερα να μην υπάρχει ένα σύστημα τύπων Δημόσιας Ελεγκτικής που θα μπορούσε να διευκολύνει την επίτευξη των στόχων. Έχει εκφραστεί η άποψη ότι η δημόσια ελεγκτική θα μπορούσε να αντικατασταθεί από την εξωτερική ελεγκτική, σε ό,τι αφορά την άσκηση του ελέγχου του κράτους, και από το εσωτερικό σύστημα ελεγκτών, σε ό,τι αφορά τον εσωτερικό έλεγχο. Τούτο προφανώς απαιτεί σοβαρές νομοθετικές αλλαγές.

Στον έλεγχο που ασκεί το Δημόσιο στις επιμέρους Υπηρεσίες και Οργανισμούς του μπορεί να περιλαμβάνονται και ακόμα:

- πειθαρχικός έλεγχος
- έλεγχος νομιμότητας των δράσεων των οργάνων του Δημοσίου
- έλεγχος ποιότητας και αποδοτικότητας
- έλεγχος αποτελεσματικότητας
- έλεγχος επίτευξης των ετήσιων στόχων σύμφωνα με την ετήσια στοχοθεσία
- έλεγχος των δεικτών αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας
- στρατηγικός και επιχειρησιακός έλεγχος
- διαχειριστικός έλεγχος
- δημόσιος λογιστικός έλεγχος
- λογιστικός έλεγχος των ΝΠΔΔ
- λογιστικός έλεγχος Δήμων και Κοινοτήτων
- οικονομική Διοίκηση και Διαχείριση των περιφερειακών ταμείων ανάπτυξης και ο λογιστικός έλεγχος αυτών
- οικονομική επιθεώρηση
- έλεγχος του ελεγκτικού συνεδρίου και λοιπός διοικητικός έλεγχος
- έλεγχος της Βουλής (κοινοβουλευτικός)

Πέραν αυτών των μορφών ελέγχου του Δημοσίου υπάρχουν και οι ειδικοί ελεγκτικοί οργανισμοί του Δημοσίου που έχουν θεσμοθετηθεί και ασκούν ειδικές κατηγορίες ελέγχων. Τέτοιοι είναι το Σώμα Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης, το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ), τα Σώματα Επιθεωρητών Ελεγκτών Έργου, Υγείας, Εργασίας, Περιβάλλοντος κ.ο.κ.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι είναι επιτακτικά αναγκαίο να προχωρήσουμε προς μια ενοποιημένη θεωρία ελεγκτικής καθώς και σε κοινά πρότυπα και διαδικασίες ελέγχου όλων των οργανισμών, εταιριών και επιχειρήσεων, ανεξάρτητα εάν αυτές ανήκουν στη Δημόσιο ή στον Ιδιωτικό τομέα. Ένα κοινό ελεγκτικό σύμπαν με σαφείς στόχους, στρατηγική, διαδικασίες, δεοντολογία και πρακτικές είναι απαραίτητο όπως είναι απαραίτητη και μια ενοποιημένη θεωρία ελεγκτικής για εφαρμογή σε όλους τους τομείς και σε όλα τα επίπεδα.

<u>Άλλα είδη Ελέγχων – Ειδικοί Έλεγχοι</u> (ad hoc)

Μια κατηγοριοποίηση των ελέγχων μπορεί να γίνει καλύτερα με κριτήριο το στοιχείο, στο οποίο επικεντρώνει την προσοχή του ο έλεγχος παρά με κριτήριο τον τρόπο και τη μέθοδο του ελέγχου. Ούτε βέβαια με το κριτήριο του ποιος κάνει τον έλεγχο και ποιος είναι ο ελεγχόμενος. Έτσι, για παράδειγμα, μπορούμε να έχουμε τους εξειδικευμένους ελέγχους, όπως:

- ✓ χρηματοοικονομικό έλεγχο ή λογιστικό όπως αποκαλείται στο Δημόσιο
- ✓ λειτουργικό έλεγχο
- ✓ έλεγχο αποδοτικότητας
- ✓ έλεγχο συμμόρφωσης ή νομιμότητας
- ✓ έλεγχο αποτελεσματικότητας
- ✓ έλεγχο επίτευξης στόχων
- ✓ έλεγχο ποιότητας
- ✓ διοικητικό έλεγχο, Κοινοβουλευτικό έλεγχο
- ✓ ειδικούς ελέγχους

Οι έλεγχοι αυτοί μπορούν να ασκηθούν και στους Δημόσιους αλλά και στους Ιδιωτικούς οργανισμούς, σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα σε κάθε περίπτωση, μέχρι να δημιουργηθεί ένα σύστημα κοινών προτύπων και διαδικασιών ελέγχου.

ΜΕΡΟΣ Γ΄
ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ – ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Έλεγχος του Δημοσίου από το Ελεγκτικό Συνέδριο

Το κύριο όργανο ελέγχου της νομιμότητας των δαπανών του δημοσίου είναι το Ελεγκτικό Συνέδριο. Όλες οι δαπάνες του δημοσίου υπόκεινται σΕ προληπτικό ή κατασταλτικό έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο σύμφωνα με τη διαδικασία του Ν.Δ. 1265/1972, όπως ισχύει σήμερα.

Το Δημόσιο Λογιστικό Συνέδριο

Για τη συστηματική οργάνωση και λειτουργία του λογιστηρίου του Δημοσίου, σύμφωνα με τις γενικές παραδεκτές αρχές και μεθόδους, εισήχθηκε με το νόμο αυτό το Δημόσιο Λογιστικό Σχέδιο (Λ.Σ.).

Το Λ.Σ. είναι σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών που αποβλέπει:

- ✓ στην καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος
- ✓ στην τυποποίηση των λογαριασμών που τηρούνται από το δημόσιο
- ✓ στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του Δημοσίου, ΟΤΑ, ΝΑ και ΝΠΔΔ με βάση τις παραδεδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους
- ✓ στη σύνταξη ισολογισμού, απολογισμού του κράτους και των άλλων χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- ✓ στο σχεδιασμό της λογιστικής του Δημοσίου και των Φορέων του

Στόχοι και επιδιώξεις του Λογιστικού Σχεδίου του Δημοσίου (άρθρο 110 Ν.) είναι:

- ο χειρισμός των συναλλαγών του Δημοσίου με ομοιόμορφο τρόπο
- η αληθής και ορθή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσης του Δημοσίου
- η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας αυτού
- η διευκόλυνση του συναλλασσόμενου με το Δημόσιο
- η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών κάθε φύσης για αξιοποίηση από Υπηρεσίες και Οργανισμούς, διεθνείς και εθνικούς
- η απλούστευση και διευκόλυνση των κάθε μορφής ελέγχων
- η αύξηση της παραγωγικότητας και η σύνδεση αυτού με το Γ.Λ.Σ. του ιδιωτικού τομέα.

Όλα αυτά έπρεπε να γίνουν με Π.Δ. του ΥΠ.ΟΙΚ. στο οποίο θα καθορίζονταν οι βασικές αρχές του Λογιστικού Σχεδίου του Δημοσίου και το περιεχόμενό του. Στο ίδιο θα καθορίζονταν ο Γενικός Λογιστικός Σχεδιασμός του Δημοσίου, οι λογαριασμοί και τα βιβλία, ο τρόπος τήρησής τους και κάθε άλλη λεπτομέρεια.

Δυστυχώς μέχρι σήμερα δεν έχουν ολοκληρωθεί τα παραπάνω με αποτέλεσμα να έχουμε μια πολύπλοκη πραγματικότητα στους λογαριασμούς του Δημοσίου, καθώς και νέα αντίστοιχα συστήματα ελεγκτικής που εφαρμόζονται.

(Συζήτηση: λόγοι, αποτελέσματα αυτής της καθυστέρησης, καταπολέμηση των φαινομένων και όχι των αποτελεσμάτων τους.)

Αυτά που έχουν γίνει μέχρι σήμερα είναι:

- Η σύσταση Υ.Δ.Ε. στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους σε επίπεδο Διεύθυνσης με τρία τμήματα αρμόδια για (1) εκκαθάριση δαπανών, προμηθειών και επενδύσεων, (2) εκκαθάριση δαπανών μισθοδοσίας, και άλλων δαπανών και (3) λογιστικές διαδικασίες (Π.Δ. 315/97, ΦΕΚ 223Α΄)
- Ο καθορισμός με το Π.Δ. 151/1998 (ΦΕΚ 116Α΄/98) της διαδικασίας ελέγχου, εκκαθάρισης και εντολής πληρωμής των δαπανών του Δημοσίου. Εδώ καθορίζονται οι διαδικασίες ελέγχου της νομιμότητας και της κανονικότητας των δαπανών όπου είχε αναφερθεί παραπάνω. Ακόμα προσδιορίζονται τα αρμόδια όργανα, η ευθύνη ατών και προβλέπεται η δυνατότητα και το αντικείμενο του επιτόπιου ελέγχου.

Ο επιτόπιος έλεγχος εισάγει ακροθιγώς ένα σύστημα ελεγκτικής εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος επεκτείνεται και πέραν του ελέγχου νομιμότητας και της κανονικότητας μιας δαπάνης. Επιτόπιος έλεγχος ασκείται σε τέσσερις περιπτώσεις που προσδιορίζονται από το νόμο, δηλαδή σε:

1. Δημόσια Έργα
2. Προμήθειες
3. Δαπάνες πληρωμών για Υπηρεσίες
4. Κάθε άλλη περίπτωση όπου υπάρχουν σοβαρές αμφιβολίες

Η διαδικασία εδώ ξεκινά με την απόφαση ανάθεσης του ελέγχου του ΥΠ.ΟΙΚ. (προηγείται έκθεση του προϊσταμένου ΥΔΕ προς την Υπηρεσία του ΓΛΚ) όπου καθορίζεται το αντικείμενο ελέγχου, ο χρόνος, τα συγκεκριμένα όργανα κ.λ.π. Υπάρχει χρονικός περιορισμός ότι η απόφαση αυτή πρέπει να εκδοθεί εντός 20 ημερών από την έκθεση ΓΛΚ.

Τα όργανα που ασκούν τον έλεγχο είναι οι Δημοσιονομικοί ελεγκτές και υπάλληλοι της Υπηρεσίας Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΥΔΕ) που προσδιορίζονται στη σχετική απόφαση. Αυτοί μπορούν να ζητούν τη βοήθεια και τη γνώμη άλλων υπαλλήλων της ανάλογης με το αντικείμενο ειδικότητας. Οι τελευταίοι ορίζονται ονομαστικά από τον ΥΠ.ΟΙΚ. ή άλλο εξουσιοδοτημένο όργανο μετά από πρόταση της Υπηρεσίας τους. Στην ίδια απόφαση καθορίζονται, κατά παρέκκλιση των κείμενων διατάξεων:

- ο σκοπός της έρευνας
- ο χρόνος απασχόλησης των υπαλλήλων αυτών
- το ύψος της αποζημίωσής τους
- κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια

Η συνδρομή των ανωτέρω υπαλλήλων είναι υποχρεωτική και η γνώμη τους πρέπει να είναι έγγραφη, αιτιολογημένη και να παραδίδεται στα ελεγκτικά όργανα.

<u>Έκθεση Ελέγχου</u>: Τα όργανα ελέγχου, οι ελεγκτές, γράφουν τις παρατηρήσεις τους και το πόρισμά τους στη συντασσόμενη έκθεση ελέγχου, όπου καταχωρείται και η τυχούσα γνώμη των υπαλλήλων της

οικείας ειδικότητας ή εμπειρίας. Η έκθεση μαζί με το φάκελο της υπόθεσης υποβάλλεται στον Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιείται στον ελεγχόμενο φορέα και στην εποπτεύουσα αρχή αυτού.

Στα περιεχόμενα της έκθεσης περιλαμβάνονται οι διαπιστώσεις και προσδιορίζονται οι ευθύνες των ελεγχθέντων οργάνων και των φερόμενων ως δικαιούχων. Αν κατά τη διαδικασία διαπιστωθούν ανωμαλίες ή απάτες, ο έλεγχος τότε προχωρεί σε κανονική ανάκριση, κατάσχεση δικαιολογητικών και άλλων στοιχείων, καταλογισμό κ.λ.π. Γενικά τα αρμόδια όργανα ενεργούν σύμφωνα με τις διατάξεις περί Οικονομικής Επιθεώρησης και το πόρισμα ελέγχου ανακοινώνεται και στην αρμόδια εισαγγελική Αρχή.

Έλεγχος ΔΕΚΟ, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ

Οι παραπάνω διαδικασίες εφαρμόζονται ανάλογα και στην άσκηση επιτόπιου ελέγχου σε δαπάνες Δημόσιων Επιχειρήσεων, οργανισμών, ΟΤΑ α΄ και β΄ βαθμού και ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ και επιχειρήσεων, που χρηματοδοτούνται ή επιχορηγούνται κατά οποιονδήποτε τρόπο από τον κρατικό προϋπολογισμό.

Για να κινηθεί η διαδικασία εδώ ο Οικονομικός επιθεωρητής που ασκεί το διαχειριστικό έλεγχο των παραπάνω οργανισμών, υποβάλλει έκθεση στο ΓΛΚ εάν έχει αμφιβολίες. Αρμόδια έκθεση μπορεί να υποβάλλει και ο αρμόδιος προϊστάμενος ΥΔΕ, όταν οι αμφιβολίες προκύπτουν από τον έλεγχο δαπανών από την ΥΔΕ. Τον έλεγχο, εάν αποφασισθεί, τον ασκούν τα ίδια όργανα, όπως προηγουμένως.

Το Λογιστικό των ΝΠΔΔ

Εκτός από το Δημόσιο Λογιστικό στη Δημόσια Ελεγκτική οφείλουμε να εξετάσουμε και το Λογιστικό των ΝΠΔΔ που περιέχεται αρχικά στο Ν.Δ. 496/1974 (ΦΕΚ Α 204). Το Διάταγμα αυτό δέχτηκε πολλές τροποποιήσεις και αντικαταστάσεις διατάξεων μέχρι σήμερα. Εξακολουθεί να ισχύει και μετά το Ν. 2362/95 (Δημόσιο Λογιστικό) γιατί οι διατάξεις του τελευταίου δεν αφορούν τα ΝΠΔΔ.

Εκτός από αυτό, με τα Π.Δ. 80/97, 205/98 και 315/99, τα ΝΠΔΔ που πληρούν συγκεκριμένες προϋποθέσεις, που ορίζονται σε αυτά, θα πρέπει από την 01.01.2000, παράλληλα με το Δημόσιο Λογιστικό, να τηρούν τους λογαριασμούς τους σύμφωνα με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Τα δύο συστήματα θα τηρούνται παράλληλα στο ίδιο λογιστικό σχέδιο, οι δε λογαριασμοί του Δ.Λ. θα τηρούνται διπλογραφικά στους λογαριασμούς τάξεως.

02 Προϋπολογισμός εξόδων
06 Προϋπολογισμός εσόδων

Η παραπάνω συλλειτουργία των δύο αυτών συστημάτων είναι μια καινοτομία, που ξεφεύγει από τη γενική λογιστική, που εφαρμόζεται στον ιδιωτικό τομέα της οικονομίας. Ο λόγος είναι ότι για την επίτευξη αυτής της ταυτόχρονης λειτουργίας και των δύο συστημάτων, απαιτείται:

1. Λογιστική διπλογραφική παρακολούθηση των φάσεων εκτέλεσης του προϋπολογισμού στους λογαριασμούς τάξεως.

2. Ο καθορισμός μονοσήμαντων σχέσεων αντιστοίχισης μεταξύ των λογαριασμών του ΔΛ και της ΓΛ, που είτε κινείται παράλληλα είτε λογιστικά γεγονότα οδηγούν σε εγγραφές σε ένα μόνο από τα δύο συστήματα και
3. Ειδικό πρόγραμμα λογισμικού που εξασφαλίζει αυτόματα τις γέφυρες μεταξύ των δύο συστημάτων.

Ήδη το διπλογραφικό σύστημα βρίσκεται σε εφαρμογή και εξέλιξη στα ΝΠΔΔ και ελπίζεται ότι σύντομα θα εγκαθιδρυθεί πλήρως. Επειδή το αντικείμενό μας είναι η ελεγκτική, θα περιοριστούμε στον έλεγχο των δαπανών των ΝΠΔΔ. Κατά το άρθρο 16 του ανωτέρω Π.Δ., τον έλεγχο των δαπανών των ΝΠΔΔ διέπουν οι διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Ν.Δ. 1265/72 «Περί ελέγχου των δαπανών του κράτους ... ΟΤΑ και των άλλων ΝΠΔΔ...». Αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 10 του Ν. 968/79 και περιλαμβάνονται στο Π.Δ. 774/80 «Περί κωδικοποίησης των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχυουσών διατάξεων».

Στο άρθρο 24 του παραπάνω Ν.Δ. εισάγεται το λογιστικό σύστημα των ΝΠΔΔ, το οποίο αναβλήθηκε με το άρθρο 1, Ν.578/77. Με το Π.Δ. 205/98 (Α΄ 163) ορίζεται το περιεχόμενο και ο χρόνος έναρξης εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των ΝΠΔΔ. Σύμφωνα με αυτό, από 01.01.2000 όλα τα ΝΠΔΔ υποχρεούνται να καταρτίζουν προϋπολογισμό και να παρακολουθούν την εκτέλεσή του κατά το Δημόσιο Λογιστικό. Εξαιρούνται οι ΟΤΑ που αρχίζουν από 01.01.2001.

<u>Διπλογραφικό και Απλογραφικό Σύστημα Λογιστικής</u>

Στη Λογιστική χρησιμοποιούνται δύο βασικά συστήματα ή μέθοδοι:

1. Το **διπλογραφικό ή διγραφικό σύστημα ή διπλογραφία** (double entry system) και
2. Το **απλογραφικό σύστημα ή απλογραφία** (single entry system).

Σύμφωνα με το **διπλογραφικό σύστημα** κάθε συναλλαγή ή λογιστικό γεγονός προκαλεί τουλάχιστον διπλή μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία ή και το κεφάλαιο της επιχείρησης και επομένως καταχωρείται σε δύο τουλάχιστον λογαριασμούς με αυτό το ποσό. Η διπλογραφία όταν χρησιμοποιείται στη συγκεντρωτική της μορφή, κατά περιόδους παρουσιάζει πολλά πλεονεκτήματα και διευκολύνει τη συγκέντρωση και τον έλεγχο του λογιστικού υλικού (των λογιστικών πληροφοριών) καθώς και την εύκολη κατάρτιση των (Λογιστικών) Χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Με το διπλογραφικό σύστημα διευκολύνεται ο έλεγχος των λογιστικών βιβλίων για την εξακρίβωση της λογιστικής ακρίβειας των συναλλαγών, όπως επίσης και η εξεύρεση τυχόν λογιστικών σφαλμάτων καταχωρήσεως στα διάφορα λογιστικά βιβλία. Περισσότερο όμως θα πρέπει να τονιστεί ότι η διπλογραφία διευκολύνει την εξεύρεση του οικονομικού αποτελέσματος της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης και την ετοιμασία των διαφόρων Χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η διπλογραφία χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά το 14^{o} και 15^{o} αιώνα, με την ανάπτυξη του εμπορίου στις πόλεις της Β. Ιταλίας. Είναι γνωστό ότι τα βιβλία της πόλης Genoa, τα οποία σώζονται και σήμερα, τηρούνταν με το διπλογραφικό σύστημα το έτος 1340. Το πρώτο βιβλίο περί διπλογραφίας δημοσιεύθηκε στη Βενετία το 1494 από ένα φραγκισκανό μοναχό, τον Fr. Luca Pacioli, σαν τμήμα ενός

βιβλίου του για μαθηματικά, με τίτλο «Άπαντα περί Αριθμητικής, Γεωμετρίας και Αναλογιών». Το ίδιο βασικό διπλογραφικό σύστημα χρησιμοποιείται και σήμερα με πολλές βελτιώσεις και παραλλαγές στη συγκεντρωτική του μορφή και με τη χρησιμοποίηση πολλών αναλυτικών βιβλίων. Η τεράστια ανάπτυξη του Εμπορίου και της Βιομηχανίας, ιδιαίτερα η ανάπτυξη της μαζικής παραγωγής μετά τη βιομηχανική επανάσταση, η δημιουργία σήμερα γιγαντιαίων επιχειρήσεων υπό την μορφή Ανώνυμων Εταιριών, ο διαχωρισμός διοίκησης και ιδιοκτησίας (separation of Management and Ownership) και οι χιλιάδες των καθημερινών συναλλαγών στις επιχειρήσεις αυτές επέβαλαν κατά τα τελευταία χρόνια την αυτοματοποίηση στη λογιστική διαδικασία με τη χρησιμοποίηση λογιστικών μηχανών και ηλεκτρονικών διερευνητών τελευταίου τύπου για την επεξεργασία των λογιστικών πληροφοριών.

Παρόλα αυτά, όμως, ακόμη και σήμερα οι μικρές επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες χρησιμοποιούν την αρχαιότερη μέθοδο της Λογιστικής, την **απλογραφία**. Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην απλή καταχώρηση σε ένα μόνο βιβλίο και ένα λογαριασμό των διαφόρων συναλλαγών με σκοπό την παρακολούθηση των διάφορων περιουσιακών μεγεθών και ιδιαίτερα των απαιτήσεων της επιχείρησης, όπως επίσης και των υποχρεώσεων αυτής.

Η μέθοδος αυτή είναι ελλιπής και περισσότερο εμπειρική, η χρησιμοποίησή της όμως είναι απλή και εύκολη, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για πολύ μικρές επιχειρήσεις που έχουν ελάχιστες συναλλαγές. Ο Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων προβλέπει την τήρηση απλογραφίας σε ορισμένες κατηγορίες βιβλίων ορισμένων επιχειρήσεων και κάτω από ορισμένες συνθήκες και προϋποθέσεις.

Σε πολλές επιχειρήσεις (ορισμένου μεγέθους), ένας συνδυασμός απλογραφίας που χρησιμοποιείται σε καθημερινή βάση και διπλογραφίας που χρησιμοποιείται περιοδικά –το λεγόμενο συγκεντρωτικό σύστημα- φαίνεται να παρέχει τα περισσότερα πλεονεκτήματα στις επιχειρήσεις αυτές και να αποτελεί το καλύτερο λογιστικό σύστημα.

<u>Φύση και Έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου</u>

Είναι προληπτικός και κατασταλτικός έλεγχος του ΕΣ. Το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει διφυή (μικτό) χαρακτήρα, δηλαδή είναι ανώτατη διοικητική αρχή και διοικητικό δικαστήριο. Οι αρμοδιότητές του είναι αφενός μεν διοικητικές και αφετέρου δικαστικές. Το χαρακτήρα αυτό του ΕΣ δέχεται τόσο η νομολογία του ΣτΕ όσο και του ΑΕΔ. Υπάρχει και άλλη άποψη στο χώρο του δημοσιονομικού δικαίου, ότι το ΕΣ είναι μόνο Δικαστική Αρχή. Δεν είναι όμως η κρατούσα. Στις αρμοδιότητες του ΕΣ ανήκουν (ενδεικτικές, μπορούν να ανατεθούν και άλλες από το νομοθέτη, αρκεί να προσιδιάζουν στη φύση τους και σχετίζονται με τις συνταγματικές τους αρμοδιότητες):

α. Έλεγχος δαπανών του κράτους, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ που υπάγονται στον έλεγχό του
β. Έκθεση προς τη βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του κράτους
γ. Γνωμοδότηση για τους νόμους που αφορούν συντάξεις, αναγνώριση υπηρεσίας για σύνταξη κατά το νόμο
δ. Έλεγχος λογαριασμών δημοσίων Υπηρεσιών και ΟΤΑ, ΝΠΔΔ
ε. Εκδίκαση ένδικων μέσων για διαφορές διατάξεων και ελέγχου λογαριασμών

στ. Εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη πολιτικών και κρατικών δημόσιων υπαλλήλων, των ΟΤΑ για κάθε ζημία που προξένησαν στο κράτος.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι αποφάσεις των ΕΣ για τις υποθέσεις όπως παραπάνω, δεν υπόκεινται στον έλεγχο του ΣτΕ.

Η οργάνωση του ΕΣ σε ολομέλεια, τμήματα και κλιμάκια αυτού βοηθούν την εκτέλεση αρμοδιοτήτων του (Π.Δ. 774/80, Π.Δ. 1225/81). Στο ΕΣ υπάρχει επίσης και εισαγγελική αρχή, ο Γενικός Επίτροπος και ο Αντεπίτροπος (Πρόεδρος και σύμβουλοι) του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

<u>Έλεγχος Ε.Σ. – Είδη ελέγχων</u>

Ο έλεγχος του ΕΣ είναι

α. Προληπτικός (a priori)

β. Κατασταλτικός (a posteriori)

Για τις δαπάνες του Δημόσιου, ο προληπτικός έλεγχος ασκείται και από τις ΥΔΕ του ΥΠ.ΟΙΚ. που εδρεύουν σε κάθε Υπουργείο και σε κάθε νομό, κατά το άρθρο 26, Ν.2362/95 περί Δημόσιου Λογιστικού. (Η ύπαρξη και των δύο ελέγχων μαζί στην ίδια δαπάνη έχει ως αποτέλεσμα την καθυστέρηση του δημοσίου στην πληρωμή των ενταλμάτων)

γ. Προληπτικός έλεγχος συμβάσεως πριν την υπογραφή της από το Δημόσιο ή τα ΝΠΔΔ.

Ο έλεγχος αφορά τη νομιμότητα και κανονικότητα των δαπανών κατά την έννοια του άρθρου 26 Ν. 2632/95 περί Δημόσιου Λογιστικού.

δ. Παρεμπίπτοντες έλεγχοι νομιμότητας των διοικητικών πράξεων από το ΕΣ κατά τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών.

ε. Κατά την εξέταση της νομιμότητας των δαπανών, το ΕΣ ελέγχει και το κύρος των διοικητικών πράξεων, στις οποίες στηρίζεται η δαπάνη, και ειδικότερα αν η αρχή που έχει εκδώσει το χρηματικό ένταλμα στήριξε την κρίση του στα δικαιολογητικά που απαιτεί ο νόμος.

Το ΕΣ δεσμεύεται να ενεργήσει σύμφωνα με τα ουσιαστικά δεδομένα της τελεσίδικης, δηλαδή της ουσιαστικής κρίσης των αρμόδιων δικαστηρίων, για την οποία υφίσταται το τεκμήριο της ορθότητας.

Τα υποβαλλόμενα στο ΕΣ δικαιολογητικά εντάλματα πληρωμής, καθώς και κάθε διαχειρίσεις, μετά τον έλεγχό τους, ακυρώνονται με απόφαση της ολομέλειας του ΕΣ.

Ο έλεγχος είναι εξωτερικός δικαστικός έλεγχος των διαχειριστικών πράξεων και οικονομικών μεγεθών, που απεικονίζονται στον απολογισμό και ισολογισμό των ΟΤΑ και ΝΠΔΔ.

Ο έλεγχος γίνεται δειγματοληπτικά κατά τις αποφάσεις ολομέλειας του ΕΣ. Αν από τον δειγματοληπτικό αυτό έλεγχο προκύψουν υπόνοιες διαχειριστικών ανωμαλιών, τότε ο έλεγχος επεκτείνεται στο σύνολο της διαχείρισης.

Τρόποι και μεθοδολογία ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Καθορίζεται σε γενικές γραμμές από τη νομοθεσία περί του ΕΣ. Τα αρμόδια όργανα του ΕΣ χρησιμοποιούν τις παλιές αρχές και τις σύγχρονες αντιλήψεις περί ελεγκτικής, και συγκεκριμένα κατά την εξής σειρά:

1. Το ελεγκτικό όργανο κατατοπίζεται καταρχήν για τη φύση και τη λειτουργία της οικονομικής μονάδας που πρόκειται να ελέγξει
2. Εξελέγχει την ακρίβεια των αριθμητικών πράξεων με την αντιπαραβολή των κονδυλίων και βιβλίων προς τους νόμιμους τίτλους είσπραξης και πληρωμών, εισαγωγής – εξαγωγής υλικού και εξακριβώνεται η ορθή μεταφορά των ποσών
3. Ερευνάται η κανονική σύνταξη των δικαιολογητικών και η πληρότητα αυτών
4. Εξετάζεται η ορθή ερμηνεία των οικονομικών πράξεων και η καλή διατύπωση στα βιβλία των οικείων εγγραφών ως και η ορθή μεταφορά των τελικών ποσών των λογαριασμών στον απολογισμό
5. Ελέγχεται η ορθή σύνταξη του ισολογισμού, η σύμφωνα με τις διατάξεις αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων κ.λ.π. ώστε ο ισολογισμός να παρέχει την πραγματική εικόνα της οικονομικής κατάστασης, κατά την ημέρα της σύνταξής του.

Ακόμα μπορούν να γίνονται οποιεσδήποτε αυτεπάγγελτες ή μεν ενέργειες της δημόσιας αρχής που είχε σκοπό την επιβεβαίωση του «καλώς έχει» των λογαριασμών της δημόσιας διαχείρισης. Το ΕΣ δεν ενεργεί μόνο τακτικούς και έκτακτους διαχειριστικούς ελέγχους, αλλά και τους επιτηρεί (monitoring) και δικαιούται να ενεργεί επιθεώρηση ορίζοντας δικούς του υπαλλήλους ή παραγγέλλοντάς τες στους οικονομικούς επιθεωρητές και δημόσιους υπόλογους.

Εξάλλου το ΕΣ αποτελεί τον αποδέκτη των πορισμάτων των τακτικών ελέγχων των Οικονομικών Επιθεωρήσεων και των ελεγκτικών Υπηρεσιών. Η ελεγκτική αρμοδιότητα το ΕΣ επεκτείνεται και στα ΝΠΙΔ, ΔΕΚΟ κ.ά. εταιρίες του δημόσιου τομέα (Ν. 1943/1991, ΦΕΚ 50Α΄, άρθρο 77).

Κατασταλτικός έλεγχος ΟΤΑ α΄ βαθμού

(άρθρο 12, Ν.2539/97, ΦΕΚ 244Α΄)

Ο προβλεπόμενος από το Σύνταγμα έλεγχος των λογαριασμών των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ και των ΝΠΔΔ, που ανήκουν σε αυτούς, είναι κυρίως δειγματοληπτικός, εκτός εάν ειδικοί λόγοι επιβάλλουν τη γενίκευσή του. Είναι:

(α) τακτικός ή έκτακτος
(β) ειδικός ή θεματικός
(γ) μπορεί να καλύπτει περισσότερους ΟΤΑ, να καλύπτει περισσότερα του ενός οικονομικά έτη
(δ) ενεργείται κατά κανόνα επί τόπου

Ο έλεγχος αυτός συνίσταται

α) σε έλεγχο νομιμότητας

β) σε έλεγχο κανονικότητας της διαχείρισης

Αποκλείεται ο έλεγχος σκοπιμότητας.

Αντικείμενο ελέγχου αποτελούν:

α) η ορθή και σύμφωνη με τους κανόνες και τις αρχές του κατά περίπτωση ισχύοντος λογιστικού ή διαχειριστικού συστήματος τήρησης και ενημέρωσης των λογαριασμών (είτε είναι σε χειρόγραφη είτε σε ηλεκτρονική μορφή) ώστε να απεικονίζουν με πιστότητα και ακρίβεια το περιεχόμενο των οικονομικών πράξεων των δημοσιονομικών ενεργειών.

β) η νομότυπη καταβολή του μεριδίου συμμετοχής ενός ή περισσότερων ΟΤΑ σε κάθε φύση επιχείρησης, ΑΕ, σε εταιρία λαϊκής βάσης ή προγραμματικές συμβάσεις

γ) η λήψη δανείου και η παροχή εγγυήσεων και η τήρηση των όρων των σχετικών συμβάσεων

δ) η νομότυπη διαχείριση της κινητής και ακίνητης περιουσίας των ΟΤΑ.

ε) η έγκαιρη και κανονική απόδοση στους οικείους δικαιούχους των υπέρ τρίτων εισπραττόμενων μέσω της ελεγχόμενης διαχείρισης νομίμων δικαιωμάτων (κρατήσεις, ασφαλιστικές εισφορές κ.λ.π.)

στ) η είσπραξη και διαχείριση των ανταποδοτικών τελών ή άλλων ειδικών εσόδων ή εσόδων από δάνεια.

Μεθοδολογία ελέγχου: Ακολουθείται η αναγνωρισμένη πρότυπη ελεγκτική μεθοδολογία

Πόρισμα ελέγχου: Τίθεται υπόψη του ελεγχόμενου οργανισμού, ο οποίος καλείται σε τακτή προθεσμία μεγαλύτερη των 15 ημερών να διατυπώσει τις παρατηρήσεις του. Μετά την αξιολόγηση των τυχών παρατηρήσεων του ελεγχόμενου, συντάσσεται έκθεση, στην οποία παρουσιάζονται με κάθε δυνατή τεκμηρίωση τα αποτελέσματα ελέγχου, πιστοποιείται κατ' εκτίμηση αν με βάση το δείγμα που ελέγχθηκε οι λογαριασμοί στο σύνολό τους θεωρούνται ακριβείς και αξιόπιστοι, καθώς και αν το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, που ελέγχθηκαν, ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και διατυπώνονται προτάσεις για τον καταλογισμό σχετικών ευθυνών που τυχόν διαπιστώθηκαν:

1. Σε βάρος αιρετών οργάνων των ΟΤΑ κατά την προβλεπόμενη κάθε φορά διαδικασία
2. Σε βάρος υπαλλήλων των ΟΤΑ που προκάλεσαν έλλειμμα στη διαχείρισή τους, ζημία στην περιουσία αυτών κατά τις διατάξεις του οργανισμού του ΕΣ, του δημοτικού κώδικα και του κώδικα υπαλλήλων των ΟΤΑ.

Κάθε πρόταση για καταλογισμό περιλαμβάνει τα αστικώς υπεύθυνα πρόσωπα, τη θετική ζημία που προκάλεσαν στον ΟΤΑ, το βαθμό υπαιτιότητας και τα αναγκαία πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία που θεμελιώνουν τον καταλογισμό.

Υπόλογοι εδώ είναι: Δήμαρχος, Προϊστάμενος Οικονομικών Υπηρεσιών, Προϊστάμενος Λογιστηρίου, Δημοτικός Ταμίας, Ταμειακός διαχειριστής.

Έκθεση Ελέγχου

Συντάσσεται έκθεση ελέγχου, η οποία μαζί με τις παρατηρήσεις του ελεγχόμενου οργανισμού, υποβάλλεται:

- στον Υπουργό Εσωτερικών
- στον αρμόδιο Γενικό Γραμματέα Περιφέρειας (τώρα Γ.Γ. Αποκεντρωμένης Διοίκησης)
- στον πρόεδρο του ΕΣ και
- στο συλλογικό όργανο Διοίκησης των οικείων ΟΤΑ

Εάν η έκθεση περιέχει και πρόταση για καταλογισμό τότε υποβάλλεται και στο αρμόδιο για καταλογισμό όργανο και επέχει θέση αίτησης καταλογισμού.

Είδη ελέγχου: Διακρίνονται οι έλεγχοι σε

α) τακτικούς, που εκτελούνται με βάση τον ετήσιο προγραμματισμό, που καταρτίζει η Επιτροπή προγραμματισμού και παρακολούθησης ελέγχων

β) έκτακτους που γίνονται μετά από αίτημα του ΥΠ.ΕΣ. ή του Γ.Γ. Αποκεντρωμένης Διοίκησης

Ο έλεγχος λογαριασμών κάθε ΟΤΑ σχεδιάζεται και προγραμματίζεται κατά τρόπο ώστε να εκτελείται επί τόπου, τουλάχιστο μία φορά κάθε τρία χρόνια για όλα τα αντικείμενα του ελέγχου.

Επιτροπή Προγραμματισμού και Παρακολούθησης Ελέγχων

Αποτελείται από τους αντιπροέδρους του ΕΣ που προεδρεύουν των τμημάτων με ελεγκτικές αρμοδιότητες. Πρόεδρος της επιτροπής είναι ο αρχαιότερος αυτών, και με τη φροντίδα και ευθύνη του συνεδριάζει η επιτροπή:

α. τακτικά, στην αρχή κάθε τριμήνου
β. εκτάκτως, όταν οι ανάγκες και οι περιστάσεις το επιβάλλουν

Στις συνεδριάσεις των ΕΠΠΕ, παρίσταται ο αρχαιότερος Αντεπίτροπος Επικράτειας και ο Γραμματέας του συνεδρίου ή οι νόμιμοι αναπληρωτές τους: ο Αντεπίτροπος εκφέρει γνώμη για κάθε ζήτημα που επιλαμβάνεται η επιτροπή.

Η ΕΠΠΕ καθορίζει τα αντικείμενα και τους στόχους ελέγχου, τη χρονική διάρκεια, τους επιτρόπους που θα τον ενεργήσουν, τους δικαστικούς και άλλους υπαλλήλους που θα συνεργαστούν μαζί τους, την ημερομηνία υποβολής πορισμάτων και εκθέσεων. Τηρούνται πρακτικά.

Από το οικονομικό έτος 1999 και εξής υποβάλλονται στο ΕΣ αντίγραφα των απολογισμών ΟΤΑ που συνοδεύονται από:

- τις εκθέσεις επ' αυτών και τις πράξεις των οργάνων
- τα στοιχεία που καθορίζονται με τον οργανισμό του ΕΣ

Τα δικαιολογητικά φυλάσσονται με ασφάλεια για έξι χρόνια. Είναι δυνατόν μετά από απόφαση της ολομέλειας του ΕΣ, τα δικαιολογητικά να μπορούν να χαρακτηριστούν διατηρητέα ολικά ή μερικά για δύο ακόμα έτη.

Οικονομικοί και διαχειριστικοί έλεγχοι στους πρωτοβάθμιους ΟΤΑ και τα ΝΠΔΔ τους μπορεί να ασκεί και η Οικονομική Επιθεώρηση του Υπουργείου Οικονομικών.

Οικονομική Επιθεώρηση Υπουργείου Οικονομικών

Με το άρθρο 2 του Ν. 2343/95 (ΦΕΚ 211 Α) συστήθηκε στο ΥΠ.ΟΙΚ. Υπηρεσία με τίτλο Οικονομική Επιθεώρηση. Υπάγεται απ' ευθείας στον Υπουργό Οικονομικών και δημιουργείται και ιδιαίτερος κλάδος υπαλληλικού προσωπικού, οι Οικονομικοί Επιθεωρητές. Η υπηρεσία αυτή που δημιουργείται είναι η καθ' ύλην αρμόδια για τον έλεγχο και την έρευνα της οικονομικής κατάστασης και της διαχείρισης των φορέων. Ο έλεγχος διεξάγεται όπως προβλέπουν οι ισχύουσες διατάξεις περί επιθεωρήσεως (τηρητέα διαδικασία επιθεώρησης αλλά και ακριβούς τήρησης των πράξεων των επιθεωρητών) Ν.Δ. 1264/42 που εξακολουθεί να ισχύει και σήμερα.

Αποστολή της Οικονομικής Επιθεώρησης:

- ο διαχειριστικός και οικονομικός έλεγχος των δημόσιων υπόλογων και δημόσιων διαχειρίσεων
- η καθοδήγηση, εποπτεία και διενέργεια τακτικών και εκτάκτων επιθεωρήσεων και ελέγχων της διοικητικής και διαχειριστικής δραστηριότητας και λειτουργίας όλων των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών. Ορθή εφαρμογή διατάξεων και αρμοδιοτήτων. Εισήγηση τρόπων επίλυσης προβλημάτων, λήψης μέτρων για την εύρυθμη λειτουργία των υπηρεσιών, αξιοποίησης προσωπικού και υλικού, βελτίωση του έργου και αύξηση της αποδοτικότητας, καταλογισμός ευθυνών εις βάρος των υπαίτιων
- ο έλεγχος δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (πόθεν έσχες) των Υπαλλήλων του ΥΠ.ΟΙΚ. εκτός των Γενικών Διευθυντών

Με Π.Δ. 211/96, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του παραπάνω νόμου, εκδόθηκε ο οργανισμός της Υπηρεσίας αυτής. Θα αναλυθεί παρακάτω.

Εδώ αξίζει να προσθέσουμε ότι στις αρμοδιότητες της Οικονομικής Επιθεώρησης περιλαμβάνονται και οι έλεγχοι:

- ΝΠΔΔ και ΟΤΑ, αποκεντρωμένων ΔΥ, ΝΠΙΔ, ειδικά τμήματα επιχειρήσεων Δημοσίου με μορφή ΑΕ, καθώς και επιχειρήσεων, με τις οποίες το Δημόσιο συνδέεται με σύμβαση, καθ' όσον αφορά την εκτέλεση των συμβάσεων αυτών
- Οικονομική λειτουργία των ΔΕΚΟ και του ευρύτερου δημόσιου τομέα γενικά, εκτός των τραπεζών.

Εξουσίες Οικονομικού Επιθεωρητή:

Οι Ο.Ε. κατά την άσκηση των καθηκόντων τους έχουν πρόσβαση σε κάθε πληροφορία και στοιχείο που αφορά το έργο και την αποστολή τους. Δεν υπόκεινται σε περιορισμούς νομοθεσίας:

- φορολογικού απόρρητου
- τραπεζικού, χρηματιστηριακού και επιχειρηματικού απορρήτου
- έχουν δικαιώματα και καθήκοντα ανακριτικού υπαλλήλου
- μπορούν να ζητούν από τον εισαγγελέα ή τον οικείο ειρηνοδίκη τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου

Οι ΟΕ δεν μπορούν να προβούν σε οποιαδήποτε ανακριτική ενέργεια χωρίς προηγούμενη παραγγελία του αρμόδιου εισαγγελέα ή ειρηνοδίκη. Μπορούν οι Επιθεωρητές να ελέγχουν αυτεπάγγελτα διαχειριστικά και τα Δημοτικά Γυμναστήρια, αφού αυτά είναι ΝΠΔΔ υπό την εποπτεία της ΓΓΑ.

Με το Π.Δ. 211/96 γίνεται σύσταση Οικονομικών Επιθεωρήσεων στις Περιφέρειες (ΦΕΚ Α΄166). Συστήνεται στην έδρα κάθε Οικονομικής Περιφέρειας Υπηρεσία με τίτλο «Οικονομική Επιθεώρηση της οικείας Περιφέρειας». Για την οργάνωση και την αρμοδιότητα των ανωτέρω Υπηρεσιών, βλέπε το οικείο διάταγμα.

<u>ΜΕΡΟΣ Δ΄</u>
<u>ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ</u>

<u>Το Θεσμικό Πλαίσιο της Ελεγκτικής του Ιδιωτικού Τομέα</u>

Η ελεγκτική διέπεται από τους νόμους για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας και της ποιότητας των οικονομικών και άλλων πληροφοριών, που είναι στην ουσία κοινωνικά αγαθά που μοιράζονται οι διάφορες οικονομικές μονάδες, οι οποίες διαχειρίζονται σημαντικούς πόρους. Το βασικό πλαίσιο της Ελεγκτικής των οικονομικών μονάδων περιγράφεται στα άρθρα 36 και 37 του Ν.2190/1970, όπως τροποποιήθηκε και περιλαμβάνει τις προβλέψεις της 8^{ης} Οδηγίας των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Πρέπει να συνδυαστεί δε με το άρθρο 3 του Π.Δ. 226/92, ενώ η οργάνωση της ελεγκτικής ως θεσμού και επαγγέλματος καθορίζεται με τα Διατάγματα 226/92 και 233/92.

Κατά το Ν. 2190/1920 έχουμε τις ακόλουθες προβλέψεις:

- άρθρο 36, παρ. 6: προϋποθέσεις απόφασης από ΓΣ εταιρίας, η ύπαρξη ελέγχου από δύο τουλάχιστον ελεγκτές
- άρθρο 42α: καθορισμός κριτηρίων σύμφωνα με τα οποία οι εταιρίες υποχρεούνται σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων από ορκωτούς ελεγκτές (ΟΕ). Τα κριτήρια αυτά αναπροσαρμόζονται κατά περιόδους.

<u>Το ελεγκτικό έργο κατά το Π.Δ. 226/92</u> «Σύσταση Οργάνωσης και Λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών»

Βασικές έννοιες:

ελεγκτικό έργο: εξέταση από τον ΟΕ των τηρούμενων βιβλίων και νόμιμων δικαιολογητικών και παραστατικών. Αποβλέπει στη διακρίβωση του κατά πόσο οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εργασιών της επιχείρησης κατά την ελεγχόμενη περίοδο (άρθρο 16).

ενδιαφέρον του ΟΕ:
- νόμιμος έλεγχος ετήσιων λογαριασμών
- επαλήθευση της συμφωνίας εκθέσεων διαχείρισης και ετήσιων λογαριασμών
- από την ανακάλυψη της απάτης αρχικά στη διαπίστωση της ορθότητας της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της ελεγχόμενης μονάδας
- ενδιαφέρον στην ανακάλυψη ύπαρξης απάτης αλλά και διαχειριστικής ασφάλειας

αποκλειστική αρμοδιότητα του ΟΕ για την άσκηση τακτικού ελέγχου:

α) ΝΠΔΔ πλην Δήμων και Κοινοτήτων
β) ΝΠΙΔ δημόσιου ή κοινωφελούς σκοπού, που επιχορηγούνται από το κράτος
γ) Τραπεζών, Ασφαλιστικών εταιριών, Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων, Χρηματοδοτικών Μισθώσεων και των Ενώσεων Συνεταιριστικών Οργανώσεων
δ) ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές

ε) ΑΕ εισηγμένες στο χρηματιστήριο

στ) των εταιριών ή οργανισμών ή δραστηριοτήτων που με βάση διατάξεις νόμων υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο των ΟΕ

ζ) των ενοποιημένων λογαριασμών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (άρθρο 100, παρ.1, Ν. 2190/20)

Άλλες αποκλειστικές αρμοδιότητες:

- διενέργεια πραγματογνωμοσύνης για την οικονομική διαχείριση οποιουδήποτε νομικού ή φυσικού προσώπου, δημόσιου ή ιδιωτικού. Διαδικασία του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας «Περί πραγματογνωμοσύνης»
- παρουσίαση εικόνας εμπορικών βιβλίων στο δικαστήριο. Σύνταξη έκθεσης για την απόδειξη του αντικειμένου

Δυνατότητες εξαίρεσης ή αυτοεξαίρεσης ΟΕ για διάφορους λόγους (άρθρο 4, Π.Δ. 226/92).

Πηγές παραγώγου Δικαίου για την Ελεγκτική:

- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Γενικά παραδεκτές Αρχές Λογιστικής

Αμοιβή: οι ΟΕ δικαιούνται αμοιβή που ενδεικτικά καθορίζεται από το ΣΟΕ και ελέγχεται από το Υπουργείο Ανάπτυξης (Γ.Γ. Εμπορίου).

Οι Βασικές Αρχές του Εξωτερικού Ελέγχου

Οι ΟΕ ασκούν τον εξωτερικό έλεγχο όλων των επιχειρήσεων και οργανισμών με βάση τις παρακάτω αρχές:

1. Σύγκριση συμφερόντων στη δομή και λειτουργία των οικονομικών φορέων. Μεταξύ ιδιοκτήτη, manager, συμμέτοχων κ.λ.π.
2. Διασφάλιση και βελτίωση της ποιότητας των χρησιμοποιούμενων χρηματοοικονομικών στοιχείων. Για τους σημερινούς και μελλοντικούς ιδιοκτήτες
3. Συγκέντρωση τεκμηρίων επαληθεύσεων και διαπιστώσεων. Εμφάνιση των τεκμηρίων στα φύλλα εργασίας του ελεγκτή
4. Άσκηση εύλογης επαγγελματικής ικανότητας και υπευθυνότητας. Επάρκεια συλλεγέντων τεκμηρίων για τη διαμόρφωση γνώμης από τον ελεγκτή
5. Ορθότητα παρουσίασης (fairness). Σύγκριση με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές
6. Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα. Σημαντική για τον εξωτερικό έλεγχο., λόγω της ευθύνης των ΟΕ έναντι τρίτων
7. Επαγγελματική δεοντολογία, ηθική υποχρέωση του ΟΕ να φέρει σε πέρας το έργο του σύμφωνα με τις αρχές δεοντολογίας και των κανόνων ηθικής του επαγγέλματος.

<u>Μεθοδολογία Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων</u>

Κατηγορίες γνωσιολογικών στοιχείων της Ελεγκτικής

1. Αρχές ελεγκτικής
2. Ελεγκτικά πρότυπα
3. Ελεγκτικές τεχνικές
4. Ελεγκτικές διαδικασίες

Γενικευμένη μέθοδος ελέγχου: Το πιστοποιητικό ή έκθεση του Ορκωτού Ελεγκτή (ΟΕ) (υπόδειγμα). Είναι το τελικό εξαγόμενο της διαδικασίας ελέγχου.

1. Ελεγκτικές αρχές: αναφέρθηκαν παραπάνω οι βασικές αρχές ελέγχου.
2. Ελεγκτικά πρότυπα:
   (α) γενικά πρότυπα
   (β) πρότυπα εργασίας
   (γ) πρότυπα εκθέσεων
   Ειδικοί οδηγοί και προγράμματα ελέγχου που ακολουθούνται ανάλογα με τον κλάδο και την επιχείρηση.
3. Ελεγκτικές Τεχνικές:
   (α) επιτόπιος έλεγχος και αυτοψία
   (β) επανυπολογισμός και επαλήθευση λογαριασμών
   (γ) επιβεβαίωση υπόλοιπων απαιτήσεων από τρίτους
   (δ) εξέταση πρακτικού και εξουσιοδοτήσεων
   (ε) αντίστροφη ανίχνευση της πορείας λογιστικών μεγεθών
   (στ) δειγματοληπτικός έλεγχος
   (ζ) συνεντεύξεις με πρόσωπα
   (η) συσχετισμός διαφόρων πληροφοριών
   (θ) παρακολούθηση λειτουργιών και διαδικασιών
   (ι) χρήση γραπτών οδηγιών ελέγχου
4. Ελεγκτικές διαδικασίες:
   Τεχνικές και μέθοδοι τοποθετημένες σε συγκεκριμένες φάσεις ελέγχου που ακολουθούνται για την επίτευξη του σκοπού.

<u>Γενικές μέθοδοι ελέγχου</u>:

- Αναδρομικός έλεγχος ή κάθετος έλεγχος (αντίστροφη πορεία ελέγχου)
- Οριζόντιος έλεγχος σε αυτοτελές αντιπροσωπευτικό δείγμα. Από το φάκελο των πρωτότυπων δικαιολογητικών στην πηγή των καταχωρημένων στοιχείων.

<u>Συστηματικός και μη συστηματικός έλεγχος</u>:

Συστηματικός: επιλογή προγραμμάτων και μεθόδων-διαδικασιών ελέγχου

Ακολουθεί τα στάδια:

- προκαταρκτική επαφή και επιμέτρηση
- σχεδιασμός, προγραμματισμός και επάνδρωση ελέγχου
- έναρξη με τη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου
- ενδιάμεσες εργασίες
- εργασίες μετά το κλείσιμο των βιβλίων
- σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου και της ειδικής έκθεσης προς τη διοίκηση

Μη συστηματικός έλεγχος: Καταφεύγει περισσότερο σε ποιοτικές μεθόδους αναγνώρισης και ανάλυσης της ελεγχόμενης μονάδας, σε αυτοσχεδιασμούς, χρήση μεθόδων με αριθμοδείκτες, σύγκριση με άλλες ομοειδείς μονάδες κ.λ.π. Δηλαδή management by exceptions, auditing by exceptions.

<u>Εσωτερική Οργάνωση και Έλεγχος</u>

Τι είναι ο εσωτερικός έλεγχος (internal control):

Είναι μια ανεξάρτητη , αντικειμενική, ασφαλής και συμβουλευτική δραστηριότητα που σχεδιάζεται να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού όπου εφαρμόζεται και ως εκ τούτου να προσθέτει αξία σε αυτόν. Περιλαμβάνει συστήματα, πολιτικές, διαδικασίες και δράσεις που υπάγονται στο ΔΣ και αποσκοπεί στην εξασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τον περιορισμό ή έλεγχο των κινδύνων που εμποδίζουν την επιχείρηση να πετύχει τους στόχους της.

Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά στον οργανισμό

- να πετύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του
- να προσφέρει μια συστηματική επιστημονική προσέγγιση της αποτίμησης και βελτίωσης της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των κινδύνων
- να βελτιώνει συνεχώς τη διαδικασία διοίκησης

Σύστημα εσωτερικού ελέγχου: με τον όρο αυτό εννοείται η:

- κατάλληλη οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών και λοιπών υπηρεσιών του οργανισμού ή εταιρίας
- κατάλληλη κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών
- εφαρμογή κανόνων και διαδικασιών έτσι ώστε
  - να περιορίζονται οι κίνδυνοι λαθών και άλλων ανωμαλιών
  - να αποκτούν μεγαλύτερη αξιοπιστία και ακρίβεια τα στοιχεία της επιχείρησης
  - να φυλάσσονται αποτελεσματικά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος παρέχει ικανοποιητική εξασφάλιση ότι:

- ✓ οι λειτουργίες της επιχείρησης είναι αποτελεσματικές και ουσιώδεις
- ✓ οι εγγεγραμμένες συναλλαγές είναι ακριβείς

- ✓ η οικονομική αναφορά είναι αξιόπιστη
- ✓ τα συστήματα διαχείρισης κινδύνου είναι αποτελεσματικά
- ✓ η επιχείρηση συμμορφώνεται με τους ισχύοντες κανονισμούς, εσωτερικές πολιτικές και εσωτερικές διαδικασίες.

Εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει τους Διευθυντές να

- o μετρήσουν την απόδοση
- o παίρνουν αποφάσεις
- o αξιολογούν διαδικασίες
- o μειώνουν τους κινδύνους

Βοηθά την επιχείρηση να πετυχαίνει στόχους και να αποφεύγει τις εκπλήξεις. Μπορεί να διαπιστώσει λάθη που οφείλονται στην απροσεξία, αδιαφορία, κούραση, λάθη κρίσης, ασαφείς οδηγίες. Επιπρόσθετα στην ανακάλυψη απάτης ή την εκ προθέσεως μη συμμόρφωση με τις πολιτικές.

Αποτελεσματικά και καλοσχεδιασμένα συστήματα ελέγχου εξαρτώνται και υπόκεινται στον κίνδυνο της εκτέλεσης. Με άλλα λόγια οι άνθρωποι ακόμα πρέπει να εκτελούν σωστά τα συστήματα ελέγχου και ακόμα και το καλά εκπαιδευμένο προσωπικό με τις καλύτερες προθέσεις μπορεί να γίνει απρόσεκτο, αδιάφορο, κουρασμένο και μπερδεμένο.

Εισαγωγή του Εσωτερικού Ελέγχου στη χώρα μας

Η υποχρέωση ύπαρξης συστήματος εσωτερικού ελέγχου θεσπίστηκε με τον Κώδικα Δεοντολογίας του ΕΠΕΥ στις εταιρίες της κεφαλαιαγοράς του Ν. 2396/96. Αργότερα η υποχρέωση επεκτάθηκε στις ΕΛΔΕ. Με την απόφαση του ΔΣ της επιτροπής κεφαλαιαγοράς (Γ/204/14.11.2000) υποχρεώθηκαν όλες οι εταιρίες που είναι εισηγμένες στο ΧΑ να καταρτίσουν κανονισμούς Εσωτερικής Λειτουργίας, Οργανογράμματα και να ιδρύσουν Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου για τη συνεχή παρακολούθηση της λειτουργίας τους.

Με το Ν. 3016/17.05.2002 καθορίζεται η υποχρέωση όλων των εταιριών που είναι εισηγμένες στο ΧΑ, καθώς και αυτές που επιθυμούν να εισαχθούν, να διαθέτουν:

- Κανονισμό Εσωτερικής Λειτουργίας
- Ίδρυση και αποτελεσματική λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει τους μηχανισμούς και τα μέσα, που αποβλέπουν στη συνεχή αξιολόγηση και εξασφάλιση της λειτουργίας μιας επιχείρησης σύμφωνα με την καταγεγραμμένη πολιτική της.

Κάθε εξωτερικός έλεγχος πριν από την ύπαρξη του ελέγχου προβαίνει στη μελέτη και αξιολόγηση της μονάδας εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου του οργανισμού στον οποίο καλούνται να εκτελέσουν τον κύριο έλεγχο.

Αρχές, σκοπός και αποστολή Εσωτερικού Ελέγχου

Οι βασικές αρχές του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι:

α. σαφώς διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργικών της εταιρίας ή οργανισμού
- της συναλλακτικής (π.χ. αγορές – πωλήσεις)
- της διαχειριστική (διαχείριση περιουσιακών στοιχείων)
- της λογιστικής (λογιστική απεικόνιση πράξεων)

β. κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών προσωπικού και διαχωρισμός λειτουργικών διαδικασιών

γ. άμεση έκδοση στοιχείων με την ολοκλήρωση κάθε συναλλαγής

δ. λήψη μέτρων προστασίας των περιουσιακών στοιχείων

ε. διενέργεια φυσικής επαλήθευσης και καταμέτρησης

Τα κύρια συνιστώντα μέρη ενός επιχειρηματικού εσωτερικού ελέγχου:

α. ένα περιβάλλον ελέγχου. Περιλαμβάνει ακεραιότητα, ηθικές αξίες και ικανότητα ατομική των ανθρώπων της επιχείρησης, φιλοσοφία και στυλ διοίκησης, κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών, ανάπτυξη των ανθρώπων και ενδιαφέρον από το ΔΣ

β. εκτίμηση κινδύνου. Αναγνώριση και αξιολόγηση των κινδύνων και που αυτοί πρέπει να αντιμετωπιστούν

γ. δραστηριότητα ελέγχου. Είναι πολιτικές δραστηριότητες που βεβαιώνουν τη διοίκηση ότι οι εντολές και οδηγίες εκτελούνται κανονικά, έχουν αντιμετωπιστεί οι κίνδυνοι και οι στόχοι επιδιώκονται. Είναι ένα φάσμα δραστηριοτήτων όπως εγκρίσεις, εξουσιοδοτήσεις, επαληθεύσεις, διαπραγματεύσεις, ανασκόπηση λειτουργικής αποτελεσματικότητας, ασφάλεια πόρων και εγκαταστάσεων και διάκριση καθηκόντων

δ. λογιστικά, πληροφοριακά και επικοινωνιακά συστήματα. Η κάθε χρήσιμη πληροφορία πρέπει να λαμβάνεται και να επικοινωνείται στο προσωπικό για να κάνουν σωστά και να ελέγχουν τη δουλειά τους. Η αποτελεσματική πληροφόρηση προς όλες τις κατευθύνσεις, προς τα κάτω, οριζόντια και προς τα πάνω.

ε. αυτοαξιολόγηση και παρακολούθηση. Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να παρακολουθούνται – διαδικασία που αξιολογεί την απόδοση του συστήματος. Αδυναμίες πρέπει να αναφέρονται προς τα πάνω και να διορθώνονται.

Σχέση διοικητικής οργάνωσης και διοικητικού ελέγχου.

Τα στοιχεία της διοικητικής οργάνωσης της επιχείρησης που έχουν σχέση με τον έλεγχο είναι:

1. Οργανόγραμμα και στελέχωση
2. Εγχειρίδια διαδικασιών
3. Μέσα προστασίας και ασφάλειας

4. Συγγενή συστήματα πληροφόρησης
5. Τμήμα εσωτερικών ελεγκτών και συνεχής αξιολόγηση της οργάνωσης της επιχείρησης
6. Ευρύτερο σύστημα πληροφόρησης της Διοίκησης
7. Πλήρες και ευρύτερο καταστατικό.

Σκοπός και αποστολή Εσωτερικού Ελέγχου

Είναι:

- Η εκτίμηση του επιπέδου συμμόρφωσης των υπεύθυνων και των τμημάτων τους προς την προσχεδιασμένη οργάνωσή τους συμφωνα με την τρέχουσα εταιρική πολιτική
- Η μελέτη και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των υφιστάμενων συστημάτων ανάπτυξης και ολοκλήρωσης της δραστηριότητας της μονάδας, και η υποβολή προτάσεων άμεσης αντιμετώπισης τυχόν κακής λειτουργίας αυτών
- Η ασφάλεια και σωστή διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας από κάθε άποψη.

Το έργο των εσωτερικών ελεγκτών είναι συμπληρωματικό εκείνων των Ορκωτών Ελεγκτών (εξωτερικός έλεγχος).

Ιεραρχική υπαγωγή Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου

Υπάγεται στο ανώτατο όργανο της οργάνωσης και αναφέρεται κυρίως στο Διοικητικό Συμβούλιο. Αυτό εποπτεύει την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου.

Κώδικας Δεοντολογίας του Εσωτερικού Ελέγχου (code of ethics)

Αποσκοπεί στην προαγωγή της επιχειρηματικής Ηθικής και της κουλτούρας του επαγγέλματος του Εσωτερικού Ελέγχου. Αναμένεται κατά τον Κώδικα από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές να εφαρμόζουν τις ακόλουθες αρχές:

- της ακεραιότητας
- της αντικειμενικότητας
- της εμπιστευτικότητας
- της επάρκειας

(βλ. Πρότυπα και Κώδικα Δεοντολογίας Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών και Οργανόγραμμα εταιριών και οργανισμών)

Τι μπορεί να κάνει και τι δεν μπορεί να κάνει ο εσωτερικός έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει την επιχειρηματία να πετύχει τους στόχους της αποδοτικότητας και της κερδοφορίας. Μπορεί να διαβεβαιώσει ότι η επιχείρηση τηρεί νόμους και κανονισμούς, αποφεύγοντας τους κινδύνους και τις εκπλήξεις. Στρατηγικά βοηθά την επιχείρηση να φτάσει εκεί που θέλει να πάει, αποφεύγοντας σκοπέλους και εκπλήξεις κατά την πορεία.

Πολλοί έχουν μεγάλες και εξωπραγματικές προσδοκίες από τον εσωτερικό έλεγχο. Πιστεύουν το απόλυτο:

- ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εξασφαλίσει την επιτυχία της επιχείρησης, δηλαδή θα εξασφαλίσει την επίτευξη των βασικών επιχειρησιακών στόχων ή τουλάχιστον θα εξασφαλίσει τη βιωσιμότητα της επιχείρησης.

Ακόμα και αν είναι πλήρως αποτελεσματικός ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει μόνο στην επίτευξη αυτών των στόχων. Μπορεί να πληροφορήσει για την πορεία της επιχείρησης προς το στόχο. Αλλά ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να αλλάζει μια κληρονομική κακή διοίκηση και να την κάνει καλή. Ακόμα και οι αλλαγές της κυβερνητικής πολιτικής των προγραμμάτων, των ανταγωνιστών ή των οικονομικών συνθηκών είναι πέρα από τον έλεγχο της διοίκησης. Ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να εξασφαλίσει την επιτυχία ή ακόμα και την επιβίωση της επιχείρησης.

- ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εξασφαλίσει την αξιοπιστία των οικονομικών εκθέσεων και τη συμμόρφωση προς τους νόμους και τους κανονισμούς.

Η δήλωση αυτή είναι επίσης χωρίς εγγύηση. Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου όσο καλό και αν είναι, μπορεί να παρέχει μια δικαιολογημένη –όχι απόλυτη- διαβεβαίωση στη διοίκηση και το ΔΣ σε ό,τι αφορά την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης. Συνεπώς ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι πανάκεια.

<u>Σχέση Εσωτερικού Ελέγχου και Ορκωτών Ελεγκτών (Εξωτερικών Ελεγκτών)</u>:

Η ύπαρξη αλλά και το επίπεδο της αποτελεσματικής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ενδιαφέρει σοβαρά τον εξωτερικό ελεγκτή. Ένα αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι σημαντικό για τον εξωτερικό έλεγχο γιατί του διαβεβαιώνει ότι λάθη και ανωμαλίες που μπορούν να επηρεάσουν την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος μπορούν να ανακαλυφθούν έγκαιρα, χωρίς την εφαρμογή πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών. Απαιτείται ικανοποιητική γνώση των χαρακτηριστικών και των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου από τον εξωτερικό ελεγκτή, καθώς και αξιολόγηση αυτού.

Σκοπός της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου από τον Ορκωτό Ελεγκτή (ΟΕ) είναι πρωταρχικά να σχηματίσει γνώμη για το κατά πόσο μπορεί αυτός να στηρίζεται στην οργάνωση της μονάδας και στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου για να προχωρήσει στη διεξαγωγή του δικού του ελέγχου.

Εκτός από τη χρήση της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου, ο εξωτερικό έλεγχος μπορεί να εκμεταλλευτεί τις μελέτες του εσωτερικού ελέγχου και για την ανακάλυψη ατασθαλιών και απάτης σημαντικού βαθμού, χωρίς αυτό να αποτελεί αυτοσκοπό.

Μετά την αξιολόγηση της εσωτερικής οργάνωση και ελέγχου της εταιρίας, ο ΟΕ διαμορφώνει το σχέδιο ελέγχου. Εάν υπάρχει αξιόπιστο και αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, τότε ο ΟΕ επωφελείται από την ποιότητα αυτού για να διεκπεραιώνει τον εξωτερικό έλεγχο συντομότερα και οικονομικότερα. Αντίθετα θα χρειαστεί περισσότερος χρόνος και μεγαλύτερη δαπάνη αμοιβής ελέγχου.

Εάν η λειτουργία του συστήματος είναι πολύ κακή, ο ΟΕ μπορεί να αρνηθεί την εκτέλεση του ελέγχου ή να αδυνατεί να εκφέρει γνώμη.

Συμπέρασμα: εάν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εμφανίζεται να λειτουργεί αποτελεσματικά, ο ΟΕ θα περιοριστεί για τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων, κυρίως σε δειγματοληπτικούς ελέγχους των μεγεθών που εμφανίζονται σε αυτές.

Μελέτη και αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ο χρόνος έναρξης και το μέγεθος της μελέτης του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από το μέγεθος της μονάδας. Άλλο παράγοντες είναι η ύπαρξη ή μη τμήματος εσωτερικών ελεγκτών επηρεάζει ανάλογα το κόστος της μελέτης και αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, παράγοντας σημαντικός είναι και η ηλικία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου.

Μέθοδοι και μέσα μελέτης: Μπορεί ο ΟΕ να χρησιμοποιήσει μεθόδους και μέσα:

- είτε δικής του επινόησης
- είτε να επιλέξει και να συνδυάζει δόκιμες μεθόδους και μέσα που υπάρχου στη βιβλιογραφία

Κύριες μέθοδοι μελέτης συστήματος εσωτερικού ελέγχου:

- διαγράμματα ροής
- ερωτηματολόγια
- γραπτές περιγραφές
- τεστ (δοκιμές)

Πηγές πληροφοριών για τη μελέτη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Κύριες πηγές μπορεί να είναι οι παρακάτω:

- τα εγχειρίδια οργάνωσης και διαδικασιών στελέχωσης και περιγραφής καθηκόντων σε όλα τα επίπεδα της επιχείρησης
- η επιμέρους οργάνωση και λειτουργία του λογιστηρίου
- συνεντεύξεις και συζητήσεις με στελέχη και σημαντικά μέλη του προσωπικού της επιχείρησης
- φάκελοι ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
- καταστατικό της επιχείρησης, πρακτικά Γ.Σ., Δ.Σ., αλληλογραφία κ.λ.π.
- επιθεώρηση, παρατήρηση και εξοικείωση του ελεγκτή με τη λειτουργία και το περιβάλλον της επιχείρησης.

Κατηγορίες ελεγκτικών στόχων και δραστηριοτήτων. Οι εργασίες ελέγχου σχεδιάζονται για να εξασφαλίσουν μια δικαιολογημένη γνώμη ότι οι στόχοι της ελεγχόμενης επιχείρησης επιτυγχάνονται και οι σχετικές διαδικασίες είναι κατανοητές. Ένα χρήσιμο πλαίσιο ελέγχου καθορίζεται από τους στόχους και τη διαδικασία ελέγχου, που μπορούν να διακριθούν στις εξής κατηγορίες:

1. υφιστάμενη κατάσταση (αξιοπιστία - validity)
2. χρόνος εμφάνισης (cutoff)

3. πληρότητα (completeness)
4. τιμολόγηση (ακρίβεια υπολογισμού και πράξεων – valuation)
5. δικαιώματα και υποχρεώσεις (rights and obligations)
6. κατηγοριοποίηση και κατάταξη (classification)
7. δικαιολόγηση συναλλαγών (reasonable transactions)

Κατηγορίες δραστηριοτήτων:

1. διάκριση καθηκόντων (segregation of duties)
2. εξουσιοδοτημένα πρόσωπα συναλλαγών (authorization of transactions)
3. διατήρηση αρχείων (retention of records)
4. επίβλεψη ή παρακολούθηση των λειτουργιών (supervising or monitoring)
5. φυσικές εξασφαλίσεις (physical safeguards)
6. θεώρηση από πάνω προς τα κάτω (top level reviews)
7. ασφάλεια πληροφοριακών συστημάτων (IT security)
8. θεώρηση από την κορυφή της ιεραρχίας στη βάση (top level review)
9. έλεγχος της επεξεργασίας των πληροφοριών (controls over I.Processing)

<u>Εσωτερικός κανονισμός και οργάνωση Εσωτερικού Ελέγχου κατά το νόμο περί Εταιρικής Διακυβέρνησης</u>

Ο Ν. 3016/2002 «Περί Εταιρικής Διακυβέρνησης» καθορίζει την οργάνωση του εσωτερικού ελέγχου ως εξής:

1. Η οργάνωση και λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί προϋπόθεση για την εισαγωγή στην χρηματιστηριακή αγορά. Η διενέργεια του ελέγχου γίνεται από ειδική Υπηρεσία της εταιρίας που απασχολεί τουλάχιστον ένα πρόσωπο πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης.
2. Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων του είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία άλλη υπηρεσιακή μονάδα της εταιρίας και εποπτεύονται από ένα είτε τρία μη εκτελεστικά μέλη του ΔΣ.

(βλ. παραδείγματα οργανογραμμάτων οργανισμών και επιχειρήσεων)

3. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ορίζονται από το ΔΣ της εταιρίας. Δεν πρέπει να ορίζονται μέλη του ΔΣ, Διευθυντικά στελέχη εν ενεργεία, ή συγγενείς των παραπάνω μέχρι και δεύτερου βαθμού. Η εταιρία υποχρεούται να ενημερώνει την επιτροπή κεφαλαιαγοράς για οποιαδήποτε μεταβολή στην οργάνωση ή στελέχωση του εσωτερικού ελέγχου εντός δέκα εργάσιμων ημερών.
4. Κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να δικαιούνται να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, εγγράφου, αρχείου, λογαριασμού κ.λ.π. Τα μέλη του ΔΣ οφείλουν να συνεργάζονται και να διευκολύνουν το έργο των ΕΕ. Η διοίκηση οφείλει να τους παρέχει όλα τα απαραίτητα μέσα.

Αρμοδιότητες Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου (άρθρο 8, Ν. 3016/2002) είναι οι ακόλουθες:

1. Η ΥΕΕ παρακολουθεί την εφαρμογή και συνεχή τήρηση του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας και του καταστατικού της Εταιρίας και της σχετικής νομοθεσίας που αφορά τις δραστηριότητές της.
2. Αναφέρρει στο ΔΣ της εταιρίας τις περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του ΔΣ ή των διευθυντικών στελεχών με τα συμφέρονται της εταιρίας, όταν διαπιστώνονται κατά την άσκηση των καθηκόντων του.
3. Οι ΕΕ οφείλουν να ενημερώνουν εγγράφως μία φορά τουλάχιστον το τρίμηνο το ΔΣ για το διενεργούμενο από αυτούς έλεγχο και να παρίστανται κατά τις γενικές συνελεύσεις των μετόχων.
4. Οι ΕΕ παρέχουν μετά της έγκρισης του ΔΣ της εταιρίας οποιαδήποτε πληροφορία ζητηθεί εγγράφως από Εποπτικές Αρχές, να συνεργάζονται με αυτές και να διευκολύνουν με κάθε δυνατό τρόπο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας που αυτές ασκούν.

ΜΕΡΟΣ Ε΄
Ο ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΚΑΙ Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η Κοινωνική Προσφορά και Ευθύνη του Ελεγκτή (ΟΕ)

Η κοινωνική προσφορά του ΟΕ θεωρείται από την άποψη της διάσωσης και αποτελεσματικής χρήσης των πόρων του πλανήτη. Ο έλεγχος των κολοσσιαίων και πολύπλοκων οικονομικών οργανισμών και επιχειρήσεων για λογαριασμό της κοινωνίας και το πλήθος των φυσικών και νομικών προσώπων που είναι ιδιοκτήτες τους χωρίς να συμμετέχουν σε αυτούς (μετοχική διάχυση περιουσίας).

Η ικανοποιητική πληροφόρηση κάθε ενδιαφερόμενου κοινωνικού εταίρου (μετόχων, προμηθευτών, εργαζομένων, κράτους, πιστωτική) για την οικονομική βιωσιμότητα και αποτελεσματικότητα του οργανισμού.

Η ελεύθερη και απρόσκοπτη, αξιόπιστη και αντικειμενική πληροφόρηση της κοινωνίας για την ορθολογικότερη κατανομή και εκμετάλλευση των πόρων της κοινωνίας.

Η εξασφάλιση της πρόληψης λαθών, ακούσιων και μεροληπτικών ενεργειών κατευθυνόμενης πληροφόρησης από τη δράση του εξωτερικού ελέγχου. Η εξασφάλιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης για την ορθολογικότερη επένδυση και εκμετάλλευσης των πόρων της κοινωνίας.

Η Ηθική Ευθύνη του ΟΕ

Ο ελεγκτής έχει πέραν της νομικής ευθύνης και ευθύνη ηθική έναντι της κοινωνίας γενικά και των συγκεκριμένων πελατών του ιδιαίτερα. Η ευθύνη επιβάλλεται και προσδιορίζεται με τη μορφή ενός επαγγελματικού κώδικα συμπεριφοράς προς τους πελάτες και τα άλλα μέλη του Σώματος. Η τήρηση του κώδικα είναι αναγνώριση της κοινωνικής ευθύνης και της κοινωνικής διάστασης του επαγγέλματος και του ρόλου του ελεγκτή.

Η κοινωνία, το κοινό πρέπει να εμπιστευτεί τον ΟΕ ως προς:

- την ικανότητα
- τις προθέσεις του να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της κοινωνίας
- με ευθύνη και συνέπεια προσωπική και ηθική

Τα ηθικά πρότυπα και οι κανόνες (κουλτούρα) έχουν διαμορφωθεί από τη μακροχρόνια άσκηση του θεσμού και συνεχίζουν να βελτιώνονται και να τροποποιούνται καθώς η κοινωνία αλλάζει με το χρόνο.

Παραδείγματα:

1. Κώδικας επαγγελματικής συμπεριφοράς του ΣΟΛ των ΗΠΑ (Code of Professional Ethics by the American Institute of Certified Public Accountants)
2. Κώδικας Εσωτερικών Ελεγκτών ΗΠΑ του Institute of Internal Auditors

Σύμφωνα με τα πρότυπα κωδίκων ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να είναι αντικειμενικός, εχέμυθος, δίκαιος και ικανός να εξυπηρετεί τον πελάτη του.

Στην Ελλάδα οδηγίες, απαγορεύσεις και κυρώσεις για την επαγγελματική συμπεριφορά του ΟΕ δίδονται από το Π.Δ. 226/92, άρθρα 15, 20 και 22.

Για την ειδικότερη προσωπική ηθική των μελών κάθε επαγγέλματος η ευθύνη επαφίεται στην ακεραιτότητα του χαρακτήρα και την ηθική συγκρότηση του κάθε επαγγελματία.

Κριτήρια αναζήτησης ευθύνης ελεγκτών (ΟΕ)

Το έργο του ΟΕ είναι η διαπίστωση του κατά πόσο οι ελεγχόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσης της ελεγχόμενης μονάδας κατά τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

Επ’ αυτού ο ΟΕ μπορεί να επιφέρει γνώμη μετά τους σχετικούς ελέγχους που μπορεί να είναι:

- ανεπιφύλακτα θετική
- με επιφυλάξεις/παρατηρήσεις θετική
- αρνητική γνώμη
- καμία γνώμη (σιωπηρή γνώμη)

Την τελική ευθύνη για τη σύνταξη και δημοσίευση των λογιστικών καταστάσεων την έχει η διοίκηση της μονάδας που ελέγχεται. Ο ορκωτός ελεγκτής είναι υπεύθυνος μόνο για τη γνώμη που εκφέρει. Την ευθύνη για τη μορφή και το περιεχόμενο των λογιστικών καταστάσεων, καθώς και για ό,τι αναφέρει ο ΟΕ στη γνώμη του, την έχει πρωταρχικά η διοίκηση της μονάδας. Αυτή εξάλλου υπογράφει και τις καταστάσεις.

Νομικές Ευθύνες

Επιδιώξεις αποζημιώσεων για τυχόν απώλειες που συνδέονται με την πλημμελή εξασφάλιση της ευθύνης παραγωγής οικονομικών πληροφοριών και ελέγχου της ποιότητας αυτών.

Περιπτώσεις αντιδικίας μεταξύ εμπλεκόμενων μερών και εξασφάλιση των ορκωτών ελεγκτών έναντι απαιτήσεων αποζημίωσης που θα προκύψουν από ενέργειες ή παραλήψεις του ορκωτού ελεγκτή κατά τον έλεγχο και την έκδοση πιστοποιητικού ελέγχου, εφόσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του ασκήσαντος τον έλεγχο.

Παρατηρείται αύξηση των υποθέσεων προσφυγής τρίτων στο δικαστήριο ενώπιων ορκωτών ελεγκτών / λογιστών, ιδιαίτερα στην Αγγλία και τις ΗΠΑ. Και στην Ελλάδα δημιουργούνται τέτοιες προϋποθέσεις με τη νέα νομοθεσία.

Γενική ευθύνη των Ορκωτών Ελεγκτών

Προσδιορίζεται από την υποχρέωση κάθε επαγγελματία να δείξει τη δέουσα προσοχή και επιμέλεια στην άσκηση του επαγγέλματός του. Αστική ευθύνη μαζί με τις ποιοτικές και πειθαρχικές συνέπειες. Άρθρα 252 και 459 Π.Κ., 242 και 386 Π.Κ. Η ευθύνη υπάρχει ακόμα και περιγράφεται και στο άρθρο 19, ΠΔ 226/92, δηλαδή:

«ευθύνη για ζημίες από θετική ενέργεια ή παραλείψεις κατά τον έλεγχο, εφόσον αυτό οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια.»

Έτσι ένας ορκωτός ελεγκτής (ΟΕ) είναι δυνατόν να θεωρηθεί υπεύθυνος έναντι των πελατών του για οποιοδήποτε από τους παρακάτω λόγους:

1. απάτη
2. αμέλεια
3. αθέτηση συμφωνίας
4. εχεμύθεια
5. δημοσίευση και εχεμύθεια
6. αποκάλυψη απάτης ή λάθους
7. παραπλανητικές λογιστικές καταστάσεις

Προληπτικά μέτρα άμυνας των Ορκωτών Ελεγκτών

Η καλύτερη άμυνα είναι η σωστή εκτέλεση του έργου κατά τρόπο επαγγελματικό και επιστημονικό σύμφωνα με τους όρους του συμβολαίου με τον πελάτη (επιβουλή Ανάληψης), όπου περιγράφεται:

1. επιστολή ανάληψης. Περιγράφεται η φύση του ελέγχου, τα όρια και τα πρότυπα
2. οι λογιστικές καταστάσεις ελέγχονται με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές
3. ο σκοπός του ελέγχου (Ν. 2190/1920 και Π.Δ. 226/96)
4. αποτύπωση εργασιών στα φύλλα εργασίας
5. σαφής διατύπωση της έκθεσης, επειδή θα χρησιμοποιηθεί από πολλούς
6. επιμερισμός των ευθυνών σε τρίτους, όταν ζητείται γνώμη αυτών και για αυτά που καταθέτουν και μόνον
7. ανάκληση ή τροποποίηση της έκθεσης αφού έχει ήδη χορηγηθεί το πιστοποιητικό ελέγχου (post factum)
8. ανέλεγκτες Λογιστικές καταστάσεις. Ο ΟΕ δεν εμπλέκεται υπογράφονται λογιστικές καταστάσεις ή βοηθώντας στη σύνταξή τους.

(Βλ. παραδείγματα δικαστικών εμπλοκών ορκωτών ελεγκτών)

Απάτη και Εσωτερικός Έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος παίζει σημαντικό ρόλο στην πρόληψη και στην ανακάλυψη απάτης. Στις ΗΠΑ κατά το νόμο, που φέρει την ονομασία Sarbanes – Oxley Act, οι εταιρίες απαιτείται να εκτελούν αξιολόγηση κατά του κινδύνου απάτης και ελέγχους που σχετίζονται με αυτήν. Τυπικά η αξιολόγηση αυτή περιλαμβάνει ανακαλύψεις σεναρίων όπου κλοπές ή απώλεια μπορούν να συμβούν και εάν η υφιστάμενες ελεγκτικές διαδικασίες διαχειρίζονται αποτελεσματικά τον κίνδυνο σε ένα παραδεκτό επίπεδο. Ο κίνδυνος ότι ο Γενικός Διευθυντής μπορεί να ξεπεράσει σπουδαίους οικονομικούς ελέγχους και να χειριστεί την οικονομική αναφορά είναι επίσης ένας άλλος σπουδαίος τομέας στην αξιολόγηση κινδύνου απάτης.

Ο οδηγός αντιμετώπισης της απάτης που εκδόθηκε στις ΗΠΑ με τη χορηγία των AICPA, IIA και ACFE το 2008 περιλαμβάνει ένα πλαίσιο για να βοηθήσει τους οργανισμούς τους να διαχειριστούν τον κίνδυνο απάτης.

Προγραμματισμός, Στελέχωση και Προετοιμασία του Ελέγχου

Προγραμματισμός της Ελεγκτικής Εργασίας

Κατά τα αμερικάνικα πρότυπα αυτή η ελεγκτική εργασία πρέπει να προσχεδιαστεί ικανοποιητικά και όπου θα χρησιμοποιηθούν βοηθοί ελεγκτές, αυτοί θα πρέπει να επιβλέπονται κατάλληλα. Η προετοιμασία του ελέγχου έχει μεγάλη σημασία για το αποτέλεσμα.

Η διαδικασία προγραμματισμού και προετοιμασία περιλαμβάνει δραστηριότητες, όπως:

- γενική μελέτη και αναγνώριση της υπό έλεγχο μονάδας
- πρώτη επαφή με τους εκπροσώπους τους
- συζήτηση και συμφωνία για τη φύση και το κόστος του αναλαμβανόμενου ελέγχου
- χρονικός προγραμματισμός και στελέχωση του ελέγχου
- εξασφάλιση των υλικών μέσων διενέργειας του ελέγχου, των απαραίτητων χώρων εργασίας στη μονάδα καθώς και χρήση ή μη του προσωπικού αυτής.

Αναγνώριση του πελάτη

Ο έλεγχος της επιχείρησης δεν αφορά μόνο τις οικονομικές καταστάσεις αλλά ολόκληρη την επιχείρηση. Γι’ αυτό περιλαμβάνει:

- την οργάνωση της επιχείρησης
- τη διοίκηση, τους ιδιοκτήτες και τους στόχους της
- την εξέλιξή της κατά τη διάρκεια της ζωής της
- τους νόμους και τους κανονισμούς που διέπουν τη λειτουργία της
- το μέγεθός της και το αντικείμενο των εργασιών της
- τους συνεργάτες της, τους βασικούς πελάτες και προμηθευτές
- τυχόν νομικές υποθέσεις
- τις συνεργαζόμενες τράπεζες και το είδος της εργασίας

Στους επαναλαμβανόμενους ελέγχους το πρόβλημα της μελέτης και της εξοικείωσης προσαρμόζεται ανάλογα από τους ελεγκτές.

Την επαφή για πρώτη φορά με την επιχείρηση την κάνει ο υπεύθυνος εταίρος της ελεγκτικής εταιρίας και ποτέ ένα κατώτερο στέλεχος. Η πρώτη επαφή είναι καταλυτική. Ο ελεγκτής πρέπει να δείξει το καλύτερο επαγγελματικό του πρόσωπο. Στην πρώτη επαφή διαπραγματεύεται και την αμοιβή του ελεγκτή οργανισμού θα διευκρινιστούν οι λεπτομέρειες που αφορούν όλο τον έλεγχο.

Επιστολή – Προτάσεις

Μετά τα παρακάτω ο ελεγκτή συντάσσει την επιστολή – πρόταση ανάληψης ελέγχου, η οποία εάν γίνει αποδεκτή και υπογραφεί από τον πελάτη θα αποτελέσει το συμβόλαιο ελέγχου (βλ. ενδεικτική μορφή επιστολής).

Στην επιστολή μπορούν να συμπεριλαμβάνονται διάφορες μορφές ελέγχου και απαιτήσεις του πελάτη, όπως:

- ειδικοί έλεγχοι, όπως π.χ. ανακάλυψη απάτης, αξιολόγηση λογιστικού συστήματος, εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων κ.λ.π.
- χρονική περίοδος, ειδικές παραχωρήσεις χώρων και προσωπικού
- κόστος και διαδικασία ελέγχου
- ρήτρες επιπλέον κόστους
- επέκταση ελέγχου και στη φορολογική υποχρέωση
- ειδικός έλεγχος εσωτερικής οργάνωσης κ.λ.π.

Στάδια διαδικασίας ελέγχου

Είναι τρία, κυρίως, τα εξής:

1. σχεδιασμός ελέγχου
2. εκτέλεση ελέγχου
3. ολοκλήρωση ελέγχου.

Σχεδιασμός αναλυτικών διαδικασιών ανασκόπησης και εξέταση των θεμάτων διαχείρισης ελέγχου:

- υπολογισμός χρόνου, καθορισμός αναγκών σε προσωπικό και προγραμματισμός εργασιών
- διαπίστωση ότι το προσωπικό που αναλαμβάνει έχει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία
- κατάρτιση χρονοδιαγράμματος ολοκλήρωσης του ελέγχου και κόστους
- εξασφάλιση ότι έχουν ληφθεί όλες οι εκθέσεις και υπηρεσίες που απαιτούνται για το ελεγκτικό πρόγραμμα.

Διαδικασίες ολοκλήρωσης του ελέγχου. Πρέπει κατά τον έλεγχο να καλύπτουν τα παρακάτω τουλάχιστον:

- έλεγχος πρακτικών ΓΣ των μετόχων και ΔΣ
- επιστολή της διοίκησης προς την εταιρία των ΟΕΛ
- επιστολή νομικού συμβούλου της εταιρίας προς τον ΟΕΛ
- καταγραφή και έλεγχο σημαντικών γεγονότων που διαδραματίζονται μετά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού
- ελεγκτικά θέματα που μπορεί να αποτελούν παραβάσεις ή παράνομες ενέργειες από την πλευρά της ελεγχόμενης εταιρίας
- ενδείξεις για τη συνέχιση των δραστηριοτήτων της εταιρίας

Στελέχωση του ελέγχου

Ονομαστική επίβλεψη του ελέγχου από τον επικεφαλής της ομάδας. Και αυτός με τη σειρά του ελέγχεται από τον άμεσα ανώτερό του στην ιεραρχία της ελεγκτικής εταιρίας.

Η ουσιαστική επίβλεψη γίνεται μέσα από τα φύλλα εργασίας που συμπληρώνουν καθημερινά τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας. Σε έναν έλεγχο διακρίνονται τρία βασικά επίπεδα επίβλεψης. Η επίβλεψη του ελέγχου επί τόπου γίνεται σε δύο επίπεδα. Το πρώτο είναι του επικεφαλής της ελεγκτικής ομάδας που βρίσκεται καθημερινά στην ελεγκτική επιχείρηση. Το δεύτερο επίπεδο αντιστοιχεί στον εταίρο ορκωτό ελεγκτή. Το τρίτο επίπεδο επίβλεψης συνδέεται με τη διαδικασία της ολοκλήρωσης του ελέγχου και τη σύνταξη του πιστοποιητικού προς τον πελάτη.

Παραδοχές οικονομικών καταστάσεων

Οι ελεγκτικές δοκιμασίες των λογιστικών στοιχείων που θα εφαρμοστούν, στηρίζονται στις παρακάτω παραδοχές:

- ύπαρξη και πραγματοποίηση κονδυλίων
- ακρίβεια
- οριοθέτηση χρήσεων
- δικαιώματα και υποχρεώσεις
- αποτίμηση
- παρουσίαση και εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις

Κίνδυνοι και Χειρισμός παραγόντων κινδύνου

Περιβαλλοντικός κίνδυνος

Εκτίμηση περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται ο ελεγχόμενος. Κύριοι παράγοντες περιβαλλοντικού κινδύνου είναι:

- διοίκηση περιβάλλοντος εσωτερικού ελέγχου
- παράγοντες επιπέδου κλάδου – βιομηχανίας
- παράγοντες επιπέδου επιχείρησης
- παράγοντες συγκεκριμένων κυκλωμάτων αλλαγών

Ο περιβαλλοντικός κίνδυνος είναι βασικό στοιχείο προσδιορισμών του είδους, του χρόνου και της έκτασης του ελέγχου. Εξαρτάται από τον εντοπισμό κρίσιμων παραδοχών στο κύκλωμα συναλλαγών π.χ. κύκλωμα πωλήσεων.

Κατά την εξέταση του περιβαλλοντικού κινδύνου, ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη και τον ενδεχόμενο δόλο όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις. Αφορά κυρίως λάθη που έγιναν σκόπιμα για την παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων και αποβλέπουν σε:

- ιδιοποίηση περιουσιακών στοιχείων
- εγγραφή εικονικών συναλλαγών
- κακή εφαρμογή των λογιστικών εφαρμογών
- απόκρυψη ή παράλειψη συναλλαγών από παραστατικά ή εγγραφές
- παραποίηση εγγραφών στα βιβλία κ.ο.κ.

Κίνδυνος Ελέγχου – Μοντέλο ελεγκτικού ρίσκου

Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου πρέπει να εκτιμηθεί και το ενδεχόμενο εκμάθησης λανθασμένων στοιχείων στις καταστάσεις που αδυνατούν να εντοπίσουν οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολούθησαν. Οι κίνδυνου αυτοί είναι τριών κατηγοριών:

1. Inherent Risk (παραλαμβανόμενος κίνδυνος). Προέρχεται από το ενδεχόμενο λανθασμένων παραδοχών λόγω απουσίας εσωτερικού ελέγχου.
2. Control Risk (ελεγκτικός κίνδυνος). Αφορά την αποτελεσματικότητα σχεδιασμού και λειτουργία διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου.
3. Detection Risk (κίνδυνος ανακάλυψης). Αφορά αποτελεσματικότητα εφαρμοζόμενων ελεγκτικών διαδικασιών, αξιοπιστία στοιχείων, δείγμα και βαθμό λεπτομερούς εξέτασης στοιχείων.

Μοντέλο κινδύνου λαθών ελέγχου: Είναι το παρακάτω και εκφράζει το μέγεθος του κινδύνου που είναι ίσο με το γινόμενο των επιμέρους κινδύνων των τριών κατηγοριών:

$$A.R.M. = I.R.*C.R.*D.R.$$

Δηλαδή η πιθανότητα κινδύνου ελέγχου ισούται με το γινόμενο των πιθανοτήτων των τριών κατηγοριών λαθών.

Άλλοι παράγονται κινδύνου:

- Λανθασμένη επιλογή δείγματος και εκτίμησης χαρακτηριστικών του
- Λανθασμένη επιλογή προσωπικού για το συγκεκριμένο έλεγχο
- Αμέλεια ή απροσεξία ελεγκτών
- Υπερβολικός φόρτος εργασίας ελεγκτή και ελεγχόμενου
- Λανθασμένη εκτίμηση χρόνου που απαιτείται για το σχεδιασμό, εκτέλεση και ολοκλήρωση του ελέγχου. Όταν ο χρόνος δεν επαρκεί, μειώνονται οι διαδικασίες ή δεν εφαρμόζονται πλήρως
- Παρερμηνεία ελεγκτικών οδηγιών που δόθηκαν από τον υπεύθυνο του ελεγκτικού έργου.

ΣΤ' ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. (2005) *Δημόσια Έργα*. Μ. Δημοπούλου, Θεσσαλονίκη
2. Bailey, L. (1979) *Contemporary Auditin*g. Harper & Row, N.York
3. Controller of Currency. Administration of National Banks (2001) *Internal Control – Controller's Handbook*. Management, N.York.
4. Harvard Business Review on Non Profits (1999) H.B.R. Press, Boston
5. Johnson, G., Scholes, K. (1997) *Exploring Corporate Strategy*. Prentice Hall, London
6. Logothetis, N. (1995) *Managing for Total Quality*. Prentice Hall, N.York
7. Nielsen, O. (1971) *Planning the Audit in J.Tashin's ed Handbook for Auditors*. MacGraw Hill, N.York
8. Picket, K.H. Spenser (2006) *Audit Planning – A Risk based Approach* "The institute of Internal Auditors". Wiley, N.Jersey
9. Rezare, Z. (2002) *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*. Wiley, N.York
10. Terry, B.G. Franklin (1982) *Principles of Management*. Irwin, London
11. Βαρβάκης, Κ. (1992) *Αναλυτική Λογιστική*. Τ.Α΄, Παπαζήσης, Αθήνα
12. Γρηγοράκης, Θ. (1989) *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*. ΣΟΛ, Αθήνα
13. Δημοπούλου, Α. (1993) *Αρχές Χρηματοοικονομικής Λογιστικής*. Αθήνα
14. Κάντζος, Κ., Χονδράκη, Α. (2006) *Ελεγκτική – Θεωρία και Πρακτική*. Αθ.Σταμούλης, Αθήνα
15. Παπάς, Α. (1990) *Ελεγκτική*. Το Οικονομικόν, Αθήνα
16. Ράφτης, Τ. (1978) *Μακροοικονομική Λογιστική*. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
17. Σολδάτος, Δ. (2001) *Δημόσιο Λογιστικό*. Μ. Δημοπούλου, Θεσσαλονίκη
18. Τσακλάγκανος, Α. (1980) *Χρηματοοικονομική Λογιστική για τη λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων*. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
19. Τσακλάγκανος, Α. (1987) *Ελεγκτική – Πανεπιστημιακές Παραδόσεις*. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη

Ζ' ΝΟΜΟΙ – ΔΙΑΤΑΓΜΑΤΑ – ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ - ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

1. Ν. 2190/1920 «Περί Ανώνυμων Εταιριών»
2. Ν.Δ. 3329/1955 «Σύσταση Σωμάτων Ορκωτών Λογιστών (ΕΟΛ)»
3. Ν.Δ. 496/1974 «Περί Λογιστικού των ΝΠΔΔ»
4. Ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, Ελέγχου των Δαπανών του κράτους και άλλες Διατάξεις»
5. Π.Δ. 151/1998
6. Π.Δ. 80/1997
7. Π.Δ. 205/1998
8. Π.Δ. 395/1999
9. Ν. 2396/1996 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σε εταιρίες της Κεφαλαιαγοράς»
10. Ν. 3016/2002 «Εταιρική Διακυβέρνηση. Κανονισμός Λειτουργίας Εταιριών που εισάγονται στο Χ.Α.»
11. Ν. 2526/1997 «Καθιέρωση Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους»
12. Ν. 1969/1991 «Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών»
13. Π.Δ. 226/1992 «Περί Συστάσεως και Λειτουργίας του ΣΟΕ»
14. ΦΕΚ 364 Β΄/1997 «Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας του ΣΟΕΛ»
15. Υ.Α. 643/79 ΦΕΚ 1119Β΄ «Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα»
16. 8/84/10.04.84 « Οδηγία του Συμβουλίου ΕΟΚ: 84/254/ΕΟΚ»
17. Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές
18. Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC)
19. Εγκύκλιος 6/15.06.1999 Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς
20. Απόφαση 5/204/14.11.2000 Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς «Κατάρτιση Κανονισμού εισηγημένων στο Χ.Α. Εταιριών. Ίδρυση Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου»
21. Ν. 3871/2010
22. Π.Δ. 113/2010 «Οδηγίες σύνταξης προϋπολογισμού ΝΠΔΔ»

Η' ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΕΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

1. Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΦΕΚ 1589 Β΄ /22.10.2004)
2. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΦΕΚ 483 /06.10.2004)
3. International Organization of Supreme Audit Institutions (IntOSAI) – Guidelines for Internal Control Standards (1992)
4. The Institute of Internal Auditors – USA
5. The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland
6. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

Θ' ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΔΡΑΣΗ

1. Deloitte Touche Tohmatsu International Internal Audit in Leading Financial Institutions
2. Ernst and Young.

   Evaluating Internal Control. Three booklets:

   - A Guide for Management
   - Assessment on the Control Environments Documentation Supplement
   - Application Evaluations: Documentation Supplements
3. The Institute of Internal Auditors.

   Control Self Assessment: Making the Choice.